

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

OTÁVIO FINESSI JÚNIOR

A perícia contábil como prova de boa-fé em ações relativas ao ICMS: uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

MESTRADO PROFISSIONAL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, CONTROLADORIA E FINANÇAS

São Paulo

2023

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

OTÁVIO FINESSI JÚNIOR

A perícia contábil como prova de boa-fé em ações relativas ao ICMS: uma análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

São Paulo

2023

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras e eletrônicos.

Assinatura: _____

Data:

e-mail: ofineis@uol.com.br

Banca Examinadora

Prof. Dr. José Carlos Marion (orientador)

Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos

Prof. Dr. Alexandre Gonzales

À minha esposa Valéria, pelo amor, compreensão e dedicação.

À minha filha Juliana, ao meu filho Gustavo, à minha nora Sílvia e aos meus netos Domênico e Giovanni, provas incontestáveis de que a espécie humana continua em permanente evolução.

Aos meus pais Maria Dolores e Octávio (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Aos meus professores e professoras Alexandre Gonzales, Denise Fabretti, Fernando de Almeida Santos, José Carlos Marion, José Odálio dos Santos, Neuza Maria Bastos F. dos Santos e Sérgio de Iudícibus, pela dedicação às aulas e pela generosidade em compartilhar seu conhecimento com os alunos. Ao Fernando e ao Marion (permitam-me a informalidade), meu reconhecimento pelo permanente empenho em qualificar o Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Aos colegas e às colegas de curso, pelo apoio recebido e pela riqueza do conhecimento compartilhado. A pandemia da Covid-19 nos privou do calor das reuniões presenciais, mas o afeto construído permanecerá em nossos corações por toda nossa vida.

“Like a bird on the wire.
Like a drunk in a midnight choir.
I have tried in my way to be free.”
Leonard Cohen

RESUMO

Este estudo teve como objetivo analisar a utilização da prova pericial contábil em processos judiciais relacionados ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, nos quais se buscou comprovar a efetiva realização de operações mercantis e a boa-fé do comerciante ao efetuá-las com fornecedores considerados emitentes de notas fiscais inidôneas. A pesquisa fundamentou-se no entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça segundo o qual “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”, e foi realizada por meio de análise do conteúdo de julgamentos proferidos pelas Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nos anos de 2018 a 2021. Como resultado, foi demonstrada a importância da perícia contábil para a comprovação da boa-fé do comerciante e sua relevância tanto na formulação das sentenças como na anulação do imposto reclamado nas ações.

Palavras-chave: ICMS; perícia contábil; boa-fé; documento fiscal inidôneo; crédito fiscal.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the use of expert accounting evidence in lawsuits related to the ICMS (Sao Paulo State Value Added Tax), to prove the effective carrying out of commercial operations and the good faith of the merchant when using tax credits from questioned invoices. The research was based on the Brazilian Superior Court of Justice's decision according to which "it is lawful for the merchant acting in good faith to use tax credits from a questioned invoice when the veracity of the purchase and sale is demonstrated". It was carried out by analyzing the jurisprudence of Public Law Chambers of the Sao Paulo State Court of Justice from 2018 to 2021. As a result, the importance of accounting expertise was demonstrated to prove the merchant's good faith and its relevance both in the formulation of sentences and in the annulment of the tax claimed in the actions.

Keywords: ICMS; forensic accounting; good faith; questioned invoice; tax credit.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CDP	Câmara de Direito Público
CE	Constituição Estadual
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CTN	Código Tributário Nacional
EFD	Escrituração Fiscal Digital
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
Resp	Recurso Especial
RICMS/SP	Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
Sintegra	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TJDFT	Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Demonstrativo dos processos selecionados para análise
Tabela 2	Ano de julgamento dos processos
Tabela 3	Distribuição dos processos por Câmaras julgadoras
Tabela 4	Tipo de ação judicial
Tabela 5	Origem do crédito tributário
Tabela 6	Resultado do julgamento quanto ao crédito tributário
Tabela 7	Resultado do julgamento quanto à perícia
Tabela 8	Resultado da análise da perícia nos processos com resolução de mérito
Tabela 9	Análise do resultado da perícia em confronto com o resultado do crédito tributário constituído
Tabela 10	Evidências consideradas para caracterização da boa-fé nas decisões de mérito em ações relacionadas ao crédito de ICMS
Tabela 11	Processos relacionados aos crimes contra a ordem tributária

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – Processos julgados pela 1ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE B – Processos julgados pela 2ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE C – Processos julgados pela 3ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE D – Processos julgados pela 4ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE E - Processos julgados pela 5ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE F – Processos julgados pela 6ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE G – Processos julgados pela 7ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE H – Processos julgados pela 8ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE I – Processos julgados pela 9ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE J – Processos julgados pela 10ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE L – Processos julgados pela 11ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE M – Processos julgados pela 12ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE N – Processos julgados pela 13ª Câmara de Direito Público

APÊNDICE O – Processo julgado pelo 5º Grupo de Câmaras de Direito Público

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
1.1. Tema, contexto e justificativa da pesquisa	15
1.2. Contribuições da pesquisa	16
1.3. Problema e objetivos da pesquisa	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	19
2.1.1. O ICMS na Constituição Federal e na legislação do Estado de São Paulo	19
2.1.2. O princípio da não cumulatividade	20
2.1.3. Obrigação tributária: sujeito ativo, sujeito passivo, contribuinte e responsável	23
2.1.4. Responsabilidade tributária por substituição e solidariedade	24
2.1.5. Fato gerador, base de cálculo e alíquotas	26
2.1.6. Responsabilidade por infrações à legislação tributária e constituição de ofício do crédito tributário	26
2.2. A prova pericial contábil	28
2.2.1. Prova	29
2.2.2. Ônus da prova	30
2.2.3. Meios de prova	32
2.2.4. Prova pericial	33
2.2.5. Perícia Contábil	35
2.3. O princípio da boa-fé	39
2.3.1. Boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva	40
2.3.2. A boa-fé e a Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça	42
2.4. Estudos anteriores	46
3. MÉTODOS E TÉCNICAS	49
3.1. O processo de coleta de dados.	49
3.2. Metodologia da pesquisa	50
4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	52
4.1. Tipologia dos processos analisados	53

4.2. Origem do crédito tributário constituído.....	62
4.3. Análise do resultado dos julgamentos	70
4.4. Análise das evidências caracterizadoras da boa-fé	76
4.5. Crime contra a ordem tributária	79
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	84
APÊNDICES	94

1. INTRODUÇÃO

1.1. Tema, contexto e justificativa da pesquisa

Este trabalho analisou a utilização da prova pericial contábil em ações judiciais nas quais empresas contribuintes do ICMS contestaram o lançamento do tributo, feito de ofício pelo fisco, decorrente de créditos do imposto lançados na escrituração fiscal com fundamento em documentos fiscais que posteriormente vieram a ser considerados inidôneos. Teve como universo da pesquisa as decisões proferidas pelas Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJSP – nos anos de 2018 a 2021.

Em 26 de março de 2014 o Superior Tribunal de Justiça - STJ, por meio da Súmula nº 509, fixou entendimento no sentido de 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.” Esse enunciado, por sua vez, ratificou decisão anteriormente proferida pela 1ª Seção daquela Corte quando do julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.148.444/MG, que teve como relator o Ministro Luiz Fux.

Tais pronunciamentos estabeleceram um marco a ser observado nos julgamentos de processos de execução fiscal do ICMS decorrentes de créditos do imposto escriturados a partir de documentos fiscais cuja inidoneidade foi posteriormente constatada pelo fisco estadual. Trata-se, na maior parte das vezes, de notas fiscais emitidas por, com explana Bergamini:

(...) contribuintes de má-fé, que se estabelecem fraudulentamente, lançam *imposto* no documento fiscal (que em verdade não gera recolhimento algum) e, conseqüentemente, induzem o contribuinte adquirente a apropriar crédito de ICMS, o que vem a causar prejuízo ao Erário pelo fato de implicar a redução do imposto a ser pago em dinheiro por este contribuinte (o adquirente). (2019, p. 547).

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil – CC (BRASIL, 2002), determina em seu artigo 422 que “[O]s contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.” Embora se trate de um princípio jurídico que deva ser guardado pelas partes de um negócio comercial, a boa-fé não tem seus contornos estabelecidos

pela legislação. Cabe ao Poder Judiciário, caso a caso, definir se a conduta de alguém se ateve ou não a esse princípio. Nas palavras de Rubinstein:

(...) deve o juiz, ao examinar o caso concreto, estabelecer a conduta que seria adotada pelo homem médio contemporâneo, tendo em vista as circunstâncias e nuances presentes no caso. Uma vez estabelecido esse modelo criado pelo magistrado para a situação sob análise, cumpre confrontá-lo com o comportamento efetivamente apresentado pelas partes; havendo contrariedade, estar-se-á diante de uma conduta ilícita, pois em desacordo com a boa-fé objetiva. (2010, p. 57)

Nesse contexto, cumpre analisar como as questões relacionadas à boa-fé, em casos concretos relativos à constituição de créditos tributários de ICMS pelo fisco, são julgadas pelo Poder Judiciário e qual o papel da perícia contábil nessas decisões, observando-se o laudo pericial como meio de prova capaz de coletar evidências da conduta lícita ou ilícita de alguém. Assim, a análise da jurisprudência formada nas Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por meio de seus Acórdãos, mostra-se relevante, na medida em que esse é o maior tribunal do país e o que julga o maior número de causas (CNJ, 2022), além de ser a segunda instância do Poder Judiciário aquela na qual se esgota o exame do acervo probatório trazido ao processo (TRENTO, 2018).

1.2. Contribuições da pesquisa

Identificar os elementos trazidos a um processo judicial que efetivamente contribuíram para o convencimento do magistrado, nos casos a que se refere esta pesquisa, mostra-se inicialmente de interesse para as partes envolvidas em operações mercantis ou prestações de serviços que digam respeito ao ICMS (vendedor, comprador ou transportador de mercadoria; prestador ou tomador de serviço etc.), cuja orientação quanto àquilo que possa vir a ser considerado como “agir com boa-fé” pelos tribunais pode iluminar os passos a serem seguidos antes, durante e depois da realização dessa transação, visando resguardá-las de eventual imputação de violação da legislação tributária por parte do fisco.

Trata-se, ainda, de assunto relevante para os profissionais de contabilidade que atuam como peritos judiciais ou assistentes técnicos das partes, os quais, tendo

conhecimento dos resultados da análise crítica de seu trabalho, expresso nas sentenças que avaliam laudos e pareceres, poderão implementar melhorias na sua tarefa de trazer o conhecimento técnico ou científico ao processo.

Aos advogados que atuam nos processos em nome das partes, a pesquisa pode trazer informações relevantes quanto às situações em que a produção da prova pericial deva ser requerida e o momento adequado de fazê-lo, evitando-se assim que ocorra a preclusão.

Mostra-se relevante, por fim, aos magistrados, que por vezes reputam a prova pericial como desnecessária e se veem posteriormente submetidos a um retrabalho, em face do considerável número de sentenças de primeira instância anuladas em virtude de não produção da prova técnica.

1.3. Problema e objetivos da pesquisa

Considerando que as partes envolvidas em um processo têm assegurado o direito de se utilizar de qualquer meio de prova, desde que legal e moralmente legítimo, para sustentar os seus direitos (BRASIL, 1988), a abordagem dada nesta pesquisa de jurisprudência relativa à aplicação do princípio de boa-fé em questões relacionadas ao ICMS buscou responder se a perícia contábil foi considerada como meio de prova relevante na formação da convicção dos desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao proferirem decisões judiciais nas quais se buscava identificar se o contribuinte do imposto teria agido de boa-fé quando da realização de operação de circulação de mercadorias que posteriormente veio a ser questionada pelo fisco, em virtude da constatação de inidoneidade de documento fiscal emitido por uma das partes.

Nesse sentido, mostram-se como objetivos específicos da pesquisa, a partir da leitura das decisões judiciais selecionadas:

a) identificar, quantificar e analisar as decisões judiciais nas quais a perícia contábil foi considerada necessária para comprovar (ou não) a existência de boa-fé do contribuinte que se creditou do imposto, tendo em vista que “[O] juiz é soberano na análise das provas produzidas nos autos” (NERY JUNIOR; NERY, 2018, p. 1147), podendo inclusive, indeferir a perícia quando julgá-la desnecessária em vista de

outras provas trazidas ao processo, como prevê o artigo 464, § 1º, II, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, Código de Processo CIVIL - CPC (BRASIL, 2015);

b) identificar as espécies de ações judiciais utilizadas pelos contribuintes ao se oporem à cobrança do tributo reclamado pelo fisco;

b) identificar, quantificar e analisar as evidências apresentadas no laudo pericial contábil (livros contábeis e fiscais, documentos fiscais e de controle interno das empresas, consultas a bases de dados etc.), que contribuíram, no embasamento da decisão judicial, para a constatação de que o comerciante agiu de boa-fé; e

c) verificar se o entendimento expresso pelo STJ na Súmula nº 509 encontra-se restrito às situações em que há crédito do ICMS fundamentado em documentos inidôneos ou se há precedentes judiciais que indiquem a aplicação do princípio da boa-fé em outros tipos de operações que envolvam esse imposto.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

Considerando o recolhimento de tributos efetuado no ano de 2021, a arrecadação do ICMS correspondeu a 7,59% do Produto Interno Bruto do Brasil, a 22,39% do total dos impostos e contribuições arrecadados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e a 83,50% da arrecadação de competência estadual (STN, 2022). Constitui, ademais, importante fonte de recursos dos municípios, considerando que do produto de sua arrecadação, 25% lhes são transferidos, como determina artigo 158, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Isoladamente, é o tributo que propicia a maior arrecadação dentre todos os existentes no país, como decorrência de sua ampla base de incidência, motivo pelo qual, segundo Carrazza (2020), sucessivas tentativas de reforma do Sistema Tributário Nacional intentam retirar a competência de sua instituição dos Estados e Distrito Federal, transferindo-a para a União. Trata-se, na visão de Machado (2015, p. 351-354), do “imposto mais complexo do nosso sistema tributário”, complexidade essa decorrente da “introdução da técnica da não cumulatividade” e do “intenso conflito de interesses existente entre os Estados em sua arrecadação.”

2.1.1. O ICMS na Constituição Federal e na legislação do Estado de São Paulo

O ICMS é um tributo instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal no exercício da competência estabelecida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal – CF - de 1988. Foi delineado, em obediência ao inciso XII do parágrafo 2º desse artigo, por meio da Lei Complementar – LC nº 87, de 13 de setembro de 1996. Teve como antecedente o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, criado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, a qual propiciou a edição da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional (Código Tributário Nacional – CTN). O ICM, por sua vez, sucedeu ao Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, cuja origem remonta à Constituição Federal de 1934. (BALEIRO, 2003).

No Estado de São Paulo o ICMS foi instituído pela Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, e encontra-se atualmente regulamentado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, que aprovou o Regulamento do ICMS – RICMS/SP.

2.1.2. O princípio da não cumulatividade

O ICMS tem como principal característica a não-cumulatividade, expressa no artigo 155, § 2º, “I” da CF, por meio da qual o valor do imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço é compensado com o montante cobrado nas operações anteriores (BRASIL, 1988). A operacionalização do princípio constitucional da não-cumulatividade nos contribuintes é feita, ordinariamente, por meio do lançamento de documentos fiscais relativos a entradas e saídas de mercadorias e de prestações de serviços em livros próprios, confrontando-se ao término de cada mês o valor devido pelas saídas com os créditos decorrentes das entradas. Havendo saldo devedor, com o valor dos débitos superando o valor dos créditos, este deverá ser recolhido à Fazenda Pública; caso contrário, o saldo credor será transportado para compensação no período seguinte de apuração (MATTOS, 2006; BERGAMINI, 2019).

O direito ao crédito decorrente da aplicação do princípio da não cumulatividade, entretanto, não é absoluto. A LC nº 87, em seu artigo 23, condicionou esse direito à idoneidade e à regular escrituração da documentação fiscal relativa à operação ou prestação que deu origem ao crédito:

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. (BRASIL, 1996)

No Estado de São Paulo, a delimitação desse direito está expressa nos artigos 36 e 38 da Lei nº 6.374/89, aos quais correspondem os artigos 59 e 61 do RICMS/SP, nos seguintes termos:

Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

§ 1º - Para efeitos deste artigo, considera-se:

(...)

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

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito no cadastro de contribuintes, se encontre em atividade no local indicado, possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco e não esteja enquadrado nas hipóteses previstas nos artigos 20 e 21.

(...)

Artigo 38 - Para a compensação, é assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 36, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas.

§ 1º - O direito ao crédito do imposto condiciona-se à escrituração do respectivo documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos exigidos pela legislação. (SÃO PAULO, 1989)

Operacionalmente, a não cumulatividade de expressa por meio da escrituração de um conjunto de livros cuja adoção remonta ao Convênio firmado em 15 de dezembro de 1970 por representantes da União, Estados e Distrito Federal, o qual criou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF (BRASIL, 1970). Na legislação paulista, o RICMS/SP estabelece as condições de escrituração, dentre outros, dos livros Registro de Entradas (art. 214), Registro de Saídas (art. 215) e Registro de Apuração do ICMS (art. 223). Hoje essa escrituração é feita na forma de arquivo digital padronizado denominado Escrituração Fiscal Digital – EFD

transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (art. 250-A). (SÃO PAULO, 2000).

Como sintetiza Bergamini:

Do ponto de vista escritural, o contribuinte que receber bens e serviços tributados em seu estabelecimento deve: (i) escriturar as entradas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como créditos no Registro de Entradas; (ii) escriturar as saídas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como débito no Registro de Saídas; (iii) ao final do período de apuração, transportar a totalidade dos créditos ao Registro de Apuração para serem confrontados com a totalidade dos débitos relativos às saídas de mercadorias do estabelecimento. Havendo saldo devedor, haverá o recolhimento em dinheiro da diferença; havendo saldo credor, este será transportado ao período subsequente de apuração. (2019, p. 482).

Cumprido ressaltar a presunção legal estabelecida no artigo 68 da Lei nº 6.374/89, segundo a qual: “considera-se desacompanhada de documento fiscal a mercadoria ou prestação acobertada por documento inábil, assim entendido, também, o que não seja o exigido para a respectiva operação ou prestação (...)” (SÃO PAULO, 1989).

Assim, o descumprimento das disposições relativas ao crédito do ICMS sujeita o contribuinte às sanções previstas na Lei nº 6.374/89, observando-se a imposição de multa prevista em seu artigo 85, por vezes capitulada no inciso II, alínea “c”, por vezes no inciso III, alínea “a”:

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

II - infrações relativas ao crédito do imposto:

(...)

c) crédito do imposto, decorrente de escrituração de documento que não atenda às condições previstas no item 3 do § 1º do artigo 36 desta lei, independentemente de ter havido, ou não, a correspondente entrada de mercadoria no estabelecimento ou a aquisição de sua

propriedade ou, ainda, o correspondente recebimento da prestação de serviço - multa equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do valor indicado no documento como o da operação ou prestação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada;

(...)

III - infrações relativas à documentação fiscal na entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria ou, ainda, quando couber, na prestação de serviço:

a) entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal - multa equivalente a 35% (trinta e cinco por cento) do valor da operação, aplicável ao contribuinte que tenha promovido a entrega, remessa ou recebimento, estocagem ou depósito da mercadoria; 15% (quinze por cento) do valor da operação, aplicável ao transportador; sendo o transportador o próprio remetente ou destinatário - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação; (SÃO PAULO, 1989)

O direito ao crédito de ICMS, portanto, condiciona-se à regular escrituração de documento fiscal que atenda a todas as exigências da legislação e que seja emitido por contribuinte que à data da operação se encontre em situação regular perante o fisco, presumindo-se desacompanhada de documentação fiscal a mercadoria ou prestação de serviço acobertada por documento inábil. Essa delimitação do princípio de não cumulatividade por legislação infraconstitucional, embora fortemente criticada na doutrina (MELO, 2019; CARRAZA, 2020), tem sido acolhida na jurisprudência formada a partir de decisões do STJ (BERGAMINI, 2019).

2.1.3. Obrigação tributária: sujeito ativo, sujeito passivo, contribuinte e responsável

A obrigação tributária é a "(...) relação jurídica através da qual o sujeito passivo tem do dever de, em favor do sujeito ativo, efetuar pagamento em dinheiro, ou ainda, cumprir prestações de fazer ou não fazer (...)". (FARIA, 2017, p. 620). Caracteriza-se como obrigação principal se surgir com a ocorrência do fato gerador do tributo, tendo por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, ou obrigação acessória, se tiver por objeto prestação positiva ou negativa prevista em lei, de interesse da administração tributária, como estabelece o artigo 113, parágrafos 1º e 2º, do CTN (BRASIL, 1966).

O artigo 119 do CTN define como sujeito ativo da obrigação tributária “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966). Nas palavras de Costa (2021, p. 255), “[É] a pessoa titular do direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de tributo (obrigação principal) ou um comportamento comissivo ou omissivo (obrigação acessória).” No caso do ICMS, dentro de suas respectivas áreas territoriais, figuram como sujeitos ativos os Estados e o Distrito Federal, no exercício da competência atribuída pela CF (BRASIL, 1988).

O sujeito passivo da relação tributária, como estabelece o artigo 121 do CTN é “(...) a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, definido como contribuinte se possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador do tributo ou responsável quando, sem estar na condição de contribuinte, tiver a obrigação de adimplir estabelecida em lei. Portanto, como expresso no artigo 128 do CTN, a lei pode atribuir expressamente a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária a terceiros, desde que vinculados ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte ou dando-lhe caráter supletivo (BRASIL, 1966).

Relativamente ao ICMS, a LC nº 87 definiu como contribuinte do imposto, em seu artigo 4º, (...) qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (...).” Entretanto, a mesma LC ressalva em seu artigo 5º que “[L]ei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.” (BRASIL, 1996).

2.1.4. Responsabilidade tributária por substituição e solidariedade

Com suporte nas disposições da LC nº 87, por conveniência da administração tributária e visando facilitar a arrecadação e fiscalização do imposto, na tributação pelo ICMS utiliza-se com frequência a responsabilidade tributária por substituição, na qual “(...) a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, diretamente na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária.” (COSTA, 2021, p. 271). Realiza-se na forma

regressiva (“para trás”) através de diferimento, que consiste na postergação da exigência do imposto para ulterior etapa da circulação da mercadoria ou da prestação de serviço, ou na forma progressiva (“para frente”), na qual o legislador impõe a uma pessoa o recolhimento do tributo que será devido em etapas futuras do ciclo mercantil (COSTA, 2021; MELLO, 2020).

Na visão de Machado, a ampla introdução da substituição tributária progressiva pelos entes federados resultou em praticamente anular eventuais benefícios decorrentes da aplicação do princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS:

A grande vantagem da técnica de não cumulatividade consistiria, segundo seus defensores, na distribuição do ônus do imposto nas várias etapas de circulação das mercadorias, desde a produção até o consumo. Essa virtude, todavia, ficou muito cedo superada com a introdução da denominada *substituição tributária para a frente*, que, a rigor, não é substituição tributária, mas cobrança antecipada. (2015, p. 354, itálico do autor).

A legislação tributária admite, ainda, a responsabilização tributária por solidariedade. Consiste, como observa José Eduardo Soares de Melo:

(...) na possibilidade de ser exigido o tributo de mais de uma pessoa vinculada às operações mercantis, e às prestações de serviços (...). Embora o devedor natural do tributo seja o contribuinte (...), em face de sua vinculação pessoal e direta com a materialidade do tributo, podem existir outras pessoas a ele vinculadas e que tenham interesse no respectivo ônus. (2020, p. 170).

Na legislação paulista, a definição do contribuinte do ICMS, dos sujeitos passivos por substituição e dos responsáveis pelo pagamento do imposto está estabelecida nos artigos 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.374/89. Considera-se contribuinte do imposto “(...) qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação (...)” (art. 7º), como sujeitos passivos por substituição, uma extensa lista de pessoas alcançadas pelas modalidades progressiva e regressiva de responsabilização por substituição (art. 8º) e como responsáveis por solidariedade, dentre outros, todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que deu origem à obrigação principal ou

que concorram para a sonegação do imposto (art. 9º, incisos XI e XII). (SÃO PAULO, 1989).

2.1.5. Fato gerador, base de cálculo e alíquotas

O CTN, em seu artigo 114, define o fato gerador da obrigação principal como sendo “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966). Costa (2021) observa-o em duas dimensões: *in abstracto*, correspondente à hipótese prevista na norma tributária (hipótese de incidência ou hipótese tributária) e *in concreto*, que traduz a situação efetivamente ocorrida (fato imponível ou fato jurídico tributário). A base de cálculo é, nas palavras de Machado, “(...) a expressão econômica do fato gerador do tributo (...)”, a qual deve “(...) estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária (...)”, sendo a alíquota “(...) o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido.” (2010, p. 142-143).

Tratando-se do ICMS e considerando o disposto na Lei nº 6374/89, tem-se como ocorrido o fato gerador, dentre outras hipóteses, quando da saída de uma mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte do imposto (artigo 2º, inciso I). Como regra geral, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação (artigo 24, inciso I) e as alíquotas aplicadas de 18% nas operações internas, 12% na saída de mercadoria para pessoa localizada em estados das regiões Sul e Sudeste e de 7% nas saídas com destino ao Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo (artigo 34, incisos I a III). A legislação paulista, entretanto, estabelece inúmeras situações de aplicação de alíquotas diferenciadas em operações internas e de redução da base de cálculo do ICMS, como forma de redução da carga tributária efetiva. (SÃO PAULO, 1989).

2.1.6. Responsabilidade por infrações à legislação e constituição de ofício do crédito tributário

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em razão de infração à legislação pode recair sobre “(...) o contribuinte, o responsável, um terceiro a ele relacionado, o sujeito obrigado apenas a cumprir um dever instrumental, enfim,

qualquer pessoa que pratique o ato tipificado (...).” (FERRAGUT, 2020, p. 135). E tal responsabilidade, nos termos do artigo 136 do CTN, “(...) independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” (BRASIL, 1966).

No Estado de São Paulo, o lançamento de ofício do crédito tributário em caso de infração à legislação é feito por meio da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, o qual conterá obrigatoriamente, dentre outras informações, como determina a Lei nº 13.457/2009 em seu artigo 34, incisos III a V, “a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu”, “(...) a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido e da penalidade cabível (...)” e “(...) a indicação dos dispositivos normativos infringidos e dos relativos às penalidades cabíveis (...)”. (SÃO PAULO, 2009).

Como pontua Costa:

O auto de infração indica todos os aspectos da situação fática que configura a obrigação principal ou acessória, aponta a infração supostamente cometida e aplica a sanção correspondente, indicando o fundamento legal.

O lançamento, por sua vez, visa à formalização do crédito tributário e pode ser efetuado na mesma oportunidade da lavratura do auto de infração, o que ocorre com frequência. (2012, p. 243).

Em caso de não recolhimento do valor reclamado no auto de infração e havendo apresentação de defesa por parte do contribuinte, instaura-se processo administrativo tributário regulamentado pela Lei nº 13.457/2009, ao término do qual o crédito tributário que vier a ser mantido será inscrito na Dívida Ativa da Fazenda Pública (art. 35, parágrafo 2º) (SÃO PAULO, 2009), o que torna possível sua cobrança judicial através de execução fiscal, processo que dispõe de rito próprio estabelecido pela Lei nº 6.830/1980.

A Dívida Ativa constituída, materializada na forma de uma certidão (CDA – Certidão de Dívida Ativa), torna-se título executivo que “goza da presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída”, nos termos do artigo 204 do CTN (BRASIL, 1966). Segundo Souza:

(...) A *certeza* diz respeito a existir uma obrigação tributária ou não, em razão da qual o agente passivo esteja obrigado a uma prestação de dar quantia certa em benefício do agente ativo. A *liquidez* pertine com a prestação, através da qual o sujeito passivo deverá implementar a obrigação, que é, então, conhecida em todo o seu *quantum*. (2017, p. 1100, itálico da autora).

Entretanto, a presunção estabelecida no artigo 204 do CTN não é absoluta e nem afasta do Poder Judiciário a discussão sobre o valor reclamado pela Fazenda Pública. Ocorre, entretanto, uma inversão do ônus probatório, cabendo ao devedor provar a inexistência de liquidez ou certeza do valor expresso na CDA. Como expõe Costa:

Ressalte-se ser a Certidão de Dívida Ativa o único título executivo extrajudicial, no ordenamento jurídico pátrio, confeccionado *unilateralmente* pelo credor, o que se justifica em razão de atributo peculiar a todos os atos administrativos, qual seja, a *presunção de legalidade ou de legitimidade* de que desfrutam. (2022, p. 336).

(...)

A presunção em foco reveste natureza *relativa* ou *juris tantum*, voltada à facilitação da arrecadação fiscal. No entanto, isso não significa que, uma vez efetuada a inscrição do débito em dívida ativa, está o Fisco dispensado de produzir qualquer prova a respeito da ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo tal ônus, exclusivamente, ao contribuinte. Tal presunção não exige o Fisco de demonstrar a autenticidade do fato que deu suporte à exigência fiscal, quando contestado, nem impõe ao executado a exigência de produção de *prova negativa*. (2021, p. 438).

2.2. A prova pericial contábil

Nery Junior e Nery (2018, p. 1140) definem o processo como “(...) o instrumento que reúne elementos objetivos para que o juiz possa julgar a causa. Portanto, a parte faz a prova para que seja adquirida pelo processo.” Medina, por sua vez, observa que:

No processo, devem existir instrumentos que permitam atestar, com segurança, a existência de direitos, o que se dá não apenas com a correta compreensão do sistema jurídico, mas, também, com o

entendimento preciso de como surgiu o direito da parte, no plano dos fatos. A apuração desses fatos se dá, no processo, através da prova (...). (2018, p. 673).

É o processo, portanto, o destinatário das provas produzidas pelas partes nele envolvidas, pois a análise dessas provas não caberá apenas ao juiz de primeiro grau (BONIZZI, 2017; NERY JUNIOR; NERY, 2018). Havendo recurso de apelação quanto à sentença inicialmente proferida, este “(...) devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada”, como impõe o artigo 1013 do CPC (BRASIL, 2015). Após esse julgamento de segunda instância, praticamente esgota-se a análise das provas trazidas ao processo, pois em raras oportunidades os tribunais superiores atêm-se a essa questão (BONIZZI, 2017). Nesse sentido, inclusive, a Súmula 7 do STJ é taxativa ao rechaçar o acolhimento de recurso especial que tenha como pretensão unicamente o reexame de provas (STJ, 1990).

No âmbito do processo civil brasileiro, as disposições relativas às provas encontram-se nos artigos 369 a 484 do Código de Processo Civil, sendo a prova pericial tratada especificamente nos artigos 464 a 480 (BRASIL, 2015). No processo penal, o tratamento das provas é dado nos artigos 155 a 250 do Código de Processo Penal, tratando os artigos 158 a 184 especificamente sobre o exame de corpo de delito, a cadeia de custódia dos elementos probatórios e da perícia (BRASIL, 1941).

2.2.1. Prova

Seja no âmbito da linguagem cotidiana, seja no universo da linguagem técnica, o termo “prova” tem inúmeros significados. Em estudo relativo ao fato jurídico tributário, Paulo de Barros Carvalho assinalou cinquenta e oito possíveis acepções dessa palavra (*apud* FERRAGUT, 2016).

Marinoni e Arenhart (2018), ao abordarem o tema sob a ótica do processo civil, destacam quatro diferentes significados: i) os instrumentos trazidos a um processo para análise do juiz, tais como testemunhos, documentos, laudos periciais etc.; ii) os procedimentos utilizados pelas partes para coleta, produção e disponibilização desses instrumentos no processo (produção da prova); iii) a atividade lógica desenvolvida pelo julgador sobre esses instrumentos, para conhecimento dos fatos tratados no processo e; iv) o resultado dessa atividade lógica. A partir dessa síntese, buscam definir a prova, no direito processual, como sendo “*todo meio retórico, regulado pela lei, e dirigido, dentro dos parâmetros fixados pelo direito e de critérios racionais, a*

convencer o Estado-juiz da validade das proposições, objeto de impugnação, feitas no processo” (2018, p. 72, itálico dos autores).

Menezes (2014, p. 47) pontua ser a prova “(...) um suporte técnico que permite que se aceite uma afirmativa como verdadeira ou falsa, e é com base nessa informação que a decisão será proferida”. Na síntese de Manzano:

A prova destina-se à formação do convencimento do juiz acerca da veracidade de uma afirmação e se presta à fundamentação da sentença; o fim do processo é a pacificação social, a justiça, o que demanda, sem dúvida, a apuração mais acertada possível da verdade e a motivação da decisão proferida.

(...)

Sendo a verdade absoluta sob fatos pretéritos um ideal inatingível, busca-se no processo, por meio da instrução probatória, a apuração da verdade processual, a verdade possível de ser buscada respeitando-se os direitos e garantias fundamentais das partes. (2011, p. 1-2).

No curso de um processo judicial, cabe às partes requerer a produção de provas no momento apropriado, após o qual haverá preclusão. Havendo ampla possibilidade de oferecimento de provas, caberá ao juiz recusar aquelas que considerar desnecessárias ou ilegais (BONIZZI, 2017). Como determina o artigo 371 do CPC, cabe unicamente ao juiz a apreciação das provas, devendo, porém, na sentença que vier a proferir, indicar, de forma substancial e não meramente formal, as razões de formação do seu convencimento. (BRASIL, 2015; NERY JUNIOR; NERY, 2018).

2.2.2. Ônus da prova

Quando um fato é levado à apreciação do Poder Judiciário, as partes têm o óbvio interesse em vencer a demanda. Para tanto, têm a incumbência de fazer prova dos fatos que alegam, ou seja, têm o ônus da prova. Não se trata de uma obrigação, mas de uma incumbência que pode ou não ser atendida. Assim, como diferencia Aranha:

(...) o ônus oferece uma alternatividade ao dispor do titular que poderá atendê-lo ou não e na última hipótese sofrerá o prejuízo

decorrente de sua inação ou negação, enquanto a obrigação é um mandamento legal pelo qual o obrigado não pode escolher entre cumpri-lo ou não. (1999, p. 8).

Carpes expõe que:

A doutrina tradicional sempre pontuou que a diferença entre dever e ônus está em que (a) *o dever constitui imperativo de interesse alheio*, ainda que seja a sociedade, isto é, a satisfação é de interesse do sujeito ativo da relação jurídica; ao passo que (b) *o ônus é em relação a si mesmo*, não há relação entre sujeitos: o seu cumprimento, portanto, constitui *interesse do próprio onerado*. (2017, p. 31, itálico do autor).

Como estabelece o artigo 373 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, ou seja, fato cuja existência possa ser reconhecida ou provada em seu favor. Já ao réu, incumbe, em oposição ao direito pleiteado pelo autor, provar a existência de fato impeditivo, ou seja, aquele que possa impedir ou sustar o exercício de um direito, fato modificativo, entendido como o que tem a eficácia de modificar a relação jurídica, ou fato extintivo, cuja força é capaz de dirimir ou extinguir um direito (BRASIL, 2015; NERY JUNIOR; NERY, 2018).

De maneira semelhante, no direito penal incumbe ao acusador o ônus de provar os fatos constitutivos, ou seja, “(...) a) a existência de um fato considerado ilícito penal por força de lei; e, b) realização do fato por ação atribuível ao denunciado (...)”, sendo que “(...) ao acionado penalmente, em favor de quem milita a presunção relativa de inocência, cabe o ônus de provar os fatos extintivos, impeditivos ou modificativos.” (ARANHA, 1999, p. 11)

Por força do que dispõe o parágrafo 1º do artigo 373 do CPC, essa distribuição do ônus probatório não é estática, mas dinâmica, ou seja, admite-se a inversão do ônus da prova à parte que tenha mais facilidade de obtê-la, mediante decisão fundamentada do Poder Judiciário. Aplica-se, neste caso, como expõe Carpes (2017) a denominada “teoria da dinamização dos ônus probatórios”, amplamente presente na jurisprudência e cujo fundamento encontra-se no artigo 378 do CPC, segundo o qual “ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade.” (BRASIL, 2015).

2.2.3. Meios de prova

Medina (2020, p. 371) dá destaque à função retórica da prova, voltada para o convencimento do juiz acerca dos fatos tratados no processo, enfatizando “o direito de a parte de demonstrar, pelos instrumentos processuais admitidos pelo sistema jurídico, a verdade dos fatos que alega e a falsidade dos fatos alegados pela parte adversária”. Trata-se de direito garantido pelo inciso LV do artigo 5º da CF, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (BRASIL, 1988). Essa amplitude dos instrumentos probatórios é explicitada no artigo 369 do CPC, segundo o qual “as partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.” (BRASIL, 2015).

Assim, no processo civil, qualquer elemento, desde que atenda aos princípios da legalidade e moralidade, pode ser utilizado pela parte como meio de prova, esteja o mesmo nominado na legislação ou não. Não é diferente na lei processual penal, que admite tanto as provas nominadas, previstas no Título VII do Código de Processo Penal - CPP (Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941) como quaisquer outras, desde que lícitas (NUCCI, 2015).

Têm-se como provas nominadas, ou seja, descritas em nossos códigos processuais, o depoimento da parte (arts. 385 a 388 do CPC; art. 201 do CPP), a confissão (arts. 389 a 395 do CPC, arts. 197 a 200 do CPP), a exibição ou reconhecimento de pessoa, documento ou coisa (arts. 396 a 404 do CPC; arts. 226 a 228 do CPP), a prova documental (arts. 405 a 438 do CPC; arts. 231 a 238 do CPP), a prova documental eletrônica (arts. 439 a 441 do CPC; não nominada no CPP) a prova testemunhal (arts. 442 a 463 do CPC; arts. 202 a 225 do CPP), a prova pericial e o exame do corpo de delito (arts. 464 a 480 do CPC; arts. 158 a 184 do CPP), a inspeção judicial (art. 481 a 484 do CPC; não nominada no CPP) e os indícios (art. 239 do CPP; não nominada no CPC). (BRASIL, 1941; 2015).

2.2.4. Prova pericial

O artigo 156 do CPC estabelece que “[O] juiz será assistido por perito quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico” (BRASIL, 2015). Trata-se, portanto, de trazer ao processo conhecimento não-jurídico, de caráter técnico ou científico, que o magistrado não possui (MEDINA, 2020), por meio de prova pericial consubstanciada em laudo produzido por profissional nomeado pelo juiz. Esse laudo, como expressam os artigos 465 e 473 do CPC, deverá ser elaborado “em linguagem simples e com coerência lógica”, contendo “a exposição do objeto da perícia”, “a análise técnica ou científica realizada pelo perito” e “a indicação do método utilizado, esclarecendo-o e demonstrando ser predominantemente aceito pelos especialistas da área de conhecimento da qual se originou”, podendo as partes envolvidas no processo nomear assistente técnico para elaboração de parecer que eventualmente contradite as conclusões do perito judicial (BRASIL, 2015).

O CPC é lacônico ao descrever a prova pericial em seu artigo 464: “[A] prova pericial consiste em exame, vistoria e avaliação.” (BRASIL, 2015). Entende-se por exame a inspeção realizada sobre pessoas, coisas móveis, semoventes, livros, documentos, papéis etc.; por vistoria, o exame realizado sobre bem imóvel e; por avaliação, a atividade destinada a verificar o valor de determinado bem, direito ou obrigação (ALVIM, 2016). A leitura do parágrafo 1º, I, do artigo 464 do CPC, entretanto, permite vislumbrar ser a prova pericial aquela cuja produção dependa de conhecimento técnico especial (BRASIL, 2015). Trata-se, portanto, de um meio de prova que tem por fim auxiliar o magistrado na solução de um litígio que demanda conhecimento técnico ou científico que extrapola os limites do direito.

Nas palavras de Almeida:

A perícia pressupõe uma relação entre o processo e a ciência ou a técnica. Através dessa comunicação, o processo pretende usufruir dos estudos pesquisas, testes e conclusões advindos do campo científico para melhor realizar sua atividade fim, qual seja, solucionar o conflito e prestar a tutela jurisdicional adequadamente. O perito é o intermediário dessa relação, transportando conhecimentos oriundos de determinada área do saber humano para o processo. (2011, p. 3).

A decisão do juiz, entretanto, não está vinculada à conclusão que chegou o perito na elaboração do laudo pericial. Como define o artigo 436 do CPC, “o juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos” (BRASIL, 2015). Deve o magistrado, porém, fundamentar na sentença as razões de seu acolhimento ou não acolhimento (NERY JUNIOR; NERY, 2018).

Inexiste no direito processual brasileiro hierarquia que estabeleça uma ordem de valor dado às provas trazidas a um processo. Entretanto, como observa Bonizzi:

(...) embora não exista propriamente uma hierarquia das provas, há determinadas situações em que, por razões de ordem lógica, algumas provas deverão ser mais “adequadas” do que outras. É o caso, por exemplo, da prova pericial, que, diante de uma questão puramente técnica, prepondera frente à prova testemunhal, simplesmente porque é – ou deveria ser – mais eficiente do que a outra. Não há, repita-se hierarquia entre as provas, mas uma pode ser mais “adequada” do que a outra, conforme o caso. (2017, p. 32-33).

(...) é preciso observar que a “prova técnica (...) possui, em regra maior carga de persuasão, se comparada com outros meios de prova” de maneira que o livre convencimento de que estamos tratando tende a perder espaço para a perícia ou para outras provas técnicas em geral. O juiz normalmente não tem o mesmo conhecimento técnico do perito e, mesmo que tivesse, não poderia utilizar seu próprio conhecimento para decidir. Dessa forma, é correto dizer que quanto mais complexa for a perícia, menor espaço o juiz encontrará para fundamentar sua eventual discordância das conclusões do perito. (2017, p. 200-201).

É também no sentido de demonstrar o valor da prova pericial na formação da convicção do magistrado quanto à matéria tratada no processo que expõem Marinoni e Arenhart:

Como a prova pericial é uma prova técnica e, assim, mais “objetiva” do que a testemunhal, *o seu poder de convencimento também é mais forte*. Portanto, a liberdade de o juiz formar a sua convicção com base em outras provas, quando produzida a prova pericial, está condicionada à explicação da razão pela qual a perícia não foi suficiente para esclarecer os fatos ou dos motivos pelos quais os esclarecimentos

solicitados ao perito, assim como a “segunda perícia”, não puderam suprir as suas imperfeições.

Embora a necessidade de motivação seja algo que deva acompanhar toda e qualquer decisão, a sua ausência, na situação em que o resultado da perícia é desconsiderado, implica em negação dos direitos à motivação e à prova, e em violação ao art. 479 do CPC/2015 – que, ao dizer que o juiz não está adstrito à prova pericial, implicitamente, afirma que a decisão pode deixar o resultado dessa prova de lado somente em hipóteses excepcionais. (2018, p. 407, *itálico dos autores*).

Cabe por fim ressaltar que o juiz, mesmo possuindo conhecimento técnico na área sobre a qual caberia a realização de perícia, estando apto, inclusive, a fundamentar com esse conhecimento pessoal as razões de seu convencimento, não poderá obstar às partes do processo o direito de requerer a produção de prova pericial, pois, como visto, esta não é produzida para um determinado juiz, mas para o processo, que poderá ser objeto de análise em outras instâncias do Poder Judiciário (NERY JUNIOR; NERY, 2018).

2.2.5. Perícia Contábil

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01 (R1), assim definiu a perícia contábil:

A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente. (CFC, 2020).

Evidencia-se a deficiência dessa definição pela falta de delimitação do campo científico sobre o qual atuaria o perito contábil. Ornelas (2017, p. 16, *negrito do autor*), situando a contabilidade como ciência social aplicada cujo objeto é o patrimônio de entidades e pessoas, pontua que a perícia contábil “(...) serve como meio de prova de determinados **fatos** ou de **questões patrimoniais** controvertidas.” No mesmo sentido, aponta Alberto (1996, p. 46), inferindo que “(...) a perícia será de natureza contábil

sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades (...).” Sá assim conceituou a perícia contábil:

Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado, visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião. (1997, p. 14).

A perícia contábil, como define a NBC-PP 01 (R1) – Perito Contábil, é prerrogativa de “contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada.” (CFC, 2020). O planejamento e a execução da perícia encontram-se fundamentados na NBC TP 01 (R1), a qual estabelece em seu item 32 os procedimentos que podem ser adotados pelo profissional:

Os procedimentos periciais contábeis visam fundamentar o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação, certificação e testabilidade. Esses procedimentos são assim definidos:

- (a) exame é a análise de livros, registros de transações e documentos;
- (b) vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial;
- (c) indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto ou de fato relacionado à perícia;
- (d) investigação é a pesquisa que busca constatar o que está oculto por quaisquer circunstâncias;
- (e) arbitramento é a determinação de valores, quantidades ou a solução de controvérsia por critério técnico-científico;
- (f) mensuração é o ato de qualificação e quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações;
- (g) avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas;

- (h) certificação é o ato de atestar a informação obtida na formação da prova pericial;
- (i) testabilidade é a verificação dos elementos probantes juntados aos autos e o confronto com as premissas estabelecidas. (CFC, 2020).

O trabalho do perito materializa-se na forma de laudo pericial, por meio do qual traz ao processo as respostas aos quesitos formulados pelas partes e pelo juiz e suas conclusões (AVELINO, 2017). Sá (1997, p.43) observa o laudo como sendo “(...) um pronunciamento ou manifestação de um especialista, ou seja, o que entende ele sobre uma questão ou várias, que se submetem à sua apreciação.” Como sintetiza Mello:

O laudo pericial consiste na formalização do trabalho desenvolvido pelo perito judicial e deve conter a apresentação escrita das análises técnicas de questões levantadas e que são objeto da perícia, bem como as conclusões técnicas que devem auxiliar o juiz na formação de sua convicção, no esclarecimento de dúvidas ou para outros fins. (2013, p. 70).

A NBC TP 01 (R1) estabelece os requisitos que deverão estar presentes no laudo pericial contábil, elaborado pelo perito indicado pelo juiz, ou no parecer pericial contábil, elaborado pelo contador que atue como assistente técnico de uma das partes:

O laudo deve conter, no mínimo, os seguintes itens:

- (a) identificação do processo ou do procedimento, das partes, dos procuradores e dos assistentes técnicos;
- (b) síntese do objeto da perícia;
- (c) resumo dos autos;
- (d) análise técnica e/ou científica realizada pelo perito;
- (e) método científico adotado para os trabalhos periciais, demonstrando as fontes doutrinárias deste e suas etapas;
- (f) relato das diligências realizadas;
- (g) transcrição dos quesitos e suas respectivas respostas conclusivas para o laudo pericial contábil;
- (h) conclusão;
- (i) termo de encerramento, constando a relação de anexos e apêndices;

(j) assinatura do perito: deve constar sua categoria profissional de contador, seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade e, se houver, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPIC), e sua função: se laudo, perito nomeado e se parecer, assistente técnico da parte. É permitida a utilização da certificação digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras - ICP-Brasil;

(k) para elaboração de parecer, aplicam-se o disposto nas alíneas acima, no que couber. (CFC, 2020).

Avelino (2017), ao discorrer sobre a distinção entre a prova pericial técnica e a científica, mesmo considerando ser hoje turva a fronteira entre aquilo que se considera ser ciência ou técnica, qualifica a perícia contábil como prova técnica, na medida em que busca elucidar elementos já existentes (livros, documentos etc.), sem que traga fatos novos à instrução processual. Diferencia-se, no exemplo dado pelo autor, de um exame de DNA em processo de verificação de paternidade, este qualificado como prova científica por não se limitar a somente trazer esclarecimentos ao processo, mas por nele introduzir novo elemento de prova.

Lopes e Martins, entretanto, pontuam que:

A contabilidade vem se estabelecendo como disciplina acadêmica ao longo do século XX com relativo sucesso, de forma que a maior parte das grandes universidades do mundo possui programas de pesquisa em contabilidade. Esse estabelecimento deu à contabilidade um *status* de ciência, passando a gozar das prerrogativas referentes a essa realidade. (2017, P.3).

É nesse contexto que, hodiernamente, se situa a contabilidade como ciência social (COELHO; LINS, 2010), pois, como ressaltam Ludícibus, Martins e Carvalho:

À medida que foram aparecendo como consequência da evolução dos tempos e das organizações, outros *players*, a Contabilidade foi se transformando, aos poucos, de um engenhoso sistema de escrituração e demonstrações contábeis simplificadas, num complexo sistema de informação e avaliação, com características científicas, institucionais e sociais de grande relevo e tendo, como objetivo central, suprir

a necessidade informacional de seus usuários internos e externos à entidade a que se refere. (2005, p. 11).

Portanto, seja a contabilidade observada como técnica, seja observada como ciência, é incontroverso que o conhecimento dela decorrente presta-se à solução de inúmeras demandas submetidas ao Poder Judiciário, sendo a perícia contábil a ponte que se estabelece entre esse conhecimento e o usuário externo que dele necessita, no caso, o juiz da causa.

2.3. O princípio da boa-fé

Em seus artigos 113 e 422, dispõe o CC, que:

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que:

I – for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio;

II – corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio;

III – corresponder à boa-fé;

IV – for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e

V – corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração.

(...)

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé. (BRASIL, 2002).

Ao buscar uma definição do que vem a ser considerado boa-fé, Santana (2014, p. 172) atem-se àquilo que se encontra “(...) em qualquer dicionário de língua portuguesa: “retidão, confiança, pureza de intenções, lisura, honestidade, entre outras, a noção da *bona fides* do Direito Romano, representada pela palavra dada.” É também no Direito Romano que Pamplona Filho (2019, p. 36, *itálico do autor*) busca elementos

para “(...) observar que a *boa-fé* é antes de tudo, *uma diretriz principiológica de fundo ético e espectro eficaz jurídico (...)*” traduzindo-se em “(...) *princípio de substrato moral que ganhou contornos e matiz de natureza jurídica cogente.*”

A importância do princípio de boa-fé é apontada por Medina e Araújo (2020, p. 457), segundo os quais “[A]s partes, quando firmam uma relação contratual, se fragilizam, porque confiam, o que justifica a proteção séria desta confiança que é a base de sustentação de todo sistema jurídico negocial.” Como ressalta Lôbo (2019, p. 26), “(...) a boa-fé não apenas é aplicável à conduta dos contratantes na execução de suas obrigações, mas aos comportamentos que devem ser adotados antes da celebração (*in contrahendo*) ou após a extinção do contrato (*post pactum finitum*)”.

2.3.1. Boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva

Distingue a doutrina duas modalidades de boa-fé: subjetiva e objetiva. A boa-fé subjetiva, nas palavras de Azi:

(...) remete ao estado de consciência do agente, que não teria em suas ações a intenção de infringir as normas do ordenamento ou de lesar a outra parte ou terceiros. Isto ocorreria, sim, por força da ignorância, escusável ou não, acerca da situação jurídica. É contrária à má-fé, que corresponde exatamente à intenção do sujeito de prejudicar alguém. (2017, p. 64)

A boa-fé subjetiva traduziria, portanto, a crença de que se está agindo de boa-fé, mesmo quando violando o direito de outrem. A boa-fé objetiva, por sua vez, consistiria:

(...) na observância da conduta do sujeito em comparação à que se esperaria do chamado “homem médio”, que, por sua vez, corresponde ao ideal de honestidade, lealdade, probidade e retidão dos sujeitos em certa comunidade. Assim, não se irá perquirir a intenção do agente, de difícil comprovação, mas, sim, avaliar seus atos. O conceito de homem médio varia no tempo e no espaço, e de acordo com o grau de instrução dos sujeitos, o seu nível cultural e entre cada grupo social, tomando por base os valores e comportamentos dominantes.” (AZI, 2017, p. 64).

Trata-se, portanto, não só de norma de conduta a pautar os contratantes de um negócio jurídico, mas também de critério a ser observado na interpretação desse negócio (LAGO JUNIOR, 2017), interpretação esta que, nos casos controversos, será dada pelo Poder Judiciário. Isto porque, apesar da importância atribuída ao princípio de boa-fé, não se preocupou o legislador em dar uma definição daquilo que seria ou deixaria de ser “boa-fé” (SANTANA, 2014). Neste sentido, como atesta Rubinstein:

(...) a tentativa de fornecer padrões de concreção ao princípio da boa-fé, mesmo quando bem-sucedida, não afasta o papel da atividade judicante, pois a exata incidência deste princípio sobre o caso concreto não é passível de determinação.

Mesmo porque, ainda que se reconheça um conteúdo especificamente jurídico na boa-fé, as fronteiras deste conteúdo sempre permanecerão sujeitas a valorações axiológica vinculadas a elementos sociais e morais que não podem ser controlados sob o ponto de vista da lógica formal.

A casuística que acompanha de modo inerente o exame da boa-fé objetiva, em todas as variadas manifestações que ela apresenta, é a razão primordial pela qual a delimitação do conteúdo deste princípio deve, fundamentalmente, incumbir aos tribunais, sendo inviável a completa previsão legal das aplicações concretas desse instituto. (2010, p. 58).

Questiona-se a aplicação do princípio de boa-fé no âmbito do direito tributário, no que concerne à responsabilidade por infrações à legislação (SANTANA, 2014; AMARO, 2012), em face do que dispõem os artigos 136 e 137 do CNT:

Art. 136. 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.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, conta estas. (BRASIL, 1966).

Como observa Costa (2021), a aplicação de sanções punitivas decorrentes de infração à legislação tributária deve observar princípios gerais do direito sancionador aplicáveis a ilícitos de qualquer natureza, dentre os quais destaca os princípios da legalidade, da irretroatividade da lei, da presunção da inocência, da verdade material e da razoabilidade. Schoueri (2019, p. 875-876), por sua vez, pontua não ter cabimento a “(...) imposição de penalidade sem que se quer evidencie a culpa do agente”, ressaltando que “(...) se o sujeito passivo demonstra que agiu de boa-fé, caracterizada por ter seguido a “legislação tributária”, não fica sujeito a penalidade (...)”. É nesse sentido que se observa, na jurisprudência, o abrandamento do teor das disposições contidas no CTN nos casos em que o responsável pela infração tributária tenha agido de boa-fé (FARIA, 2017), pois, como expõe Santana (2014, p. 190), “em circunstâncias (...) em que o descumprimento da obrigação tributária puder ser justificado, objetivamente, sem apelar para circunstância pessoais, o princípio da boa-fé deve prevalecer.”

2.3.2. A boa-fé e a Súmula 309 do Superior Tribunal de Justiça

A legislação relativa ao ICMS estabelece a obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais a todas as pessoas que se caracterizem como contribuintes do imposto, sendo a nota fiscal o documento a ser emitido quando da saída de mercadoria de um estabelecimento para outro (SÃO PAULO, 1989; 2000). E é através da escrituração desses documentos fiscais em livros apropriados que se operacionaliza o princípio de não cumulatividade desse imposto (BERGAMINI, 2019).

Embora controversas, restrições ao princípio de não cumulatividade do ICMS, estabelecido na Constituição Federal, têm sido adotadas pela União, Estados e Distrito Federal por meio de legislação infraconstitucional (CARRAZA, 2020; MELO,

2020). No Estado de São Paulo, por exemplo, em consonância com o disposto no artigo 23 da lei Complementar Federal nº 87/96, a compensação do imposto cobrado anteriormente está condicionada à escrituração de documento fiscal hábil, ou seja, aquele que, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, atenda a todas as demais exigências da legislação, como impõe o artigo 36 da Lei nº 6.374/89 e o artigo 59 do RICMS/SP (SÃO PAULO, 1989; 2000). Como ressalta Bergamini, constatada a violação dessa norma:

(...) o Fisco Paulista dá início ao procedimento necessário para que a Inscrição Estadual do contribuinte [emitente do documento fiscal inábil] seja cassada e, conseqüentemente, seja declarada a sua inidoneidade. Feito isso, em regra a declaração de inidoneidade retroage no tempo para alcançar todos os atos praticados pelo contribuinte, embora durante o lapso temporal ele tenha obtido autorização para emissão de notas fiscais eletrônicas, constasse no Sintegra como contribuinte *ativo*, de modo a conferir a aparência de regularidade perante terceiros. (2019, p. 547, itálico do autor).

Como consequência da postura adotada pelos Estados e Distrito Federal, questões relativas ao creditamento de ICMS fundado em documento fiscal que veio a ser considerado inidôneo pela administração tributária foram objeto de inúmeras ações judiciais com resultados conflitantes, ora favoráveis ao fisco, ora aos contribuintes. Bergamini sintetiza os argumentos utilizados pelas partes:

(...) os contribuintes defendem que os créditos de ICMS não merecem se glosados, porque: (i) não podem se responsabilizar pela fiscalização da inidoneidade de seus fornecedores; (ii) o único meio existente para que possam verificar a regularidade fiscal de seus fornecedores ao tempo das operações é a averiguação do Sintegra e, se constavam como contribuintes *ativos*, não podem ser penalizados pelo efeito retroativo dado à declaração de inidoneidade; e (iii) ainda que se admita que os fornecedores são (ou eram) mesmo inidôneos, então os atos praticados pelos adquirentes devem ser preservados se motivados por boa-fé, cuja comprovação se dá por documentos que demonstrem efetivamente a realização da operação.

Já o Fisco tem outra visão sobre o tema. Segundo o entendimento fiscal, a declaração de inidoneidade tem cunho declaratório e, por essa

razão, retroage no tempo para alcançar todos os atos jurídicos praticados por aquele que fora declarado como inidôneo. Logo, as Notas Fiscais emitidas também são inidôneas, o que impediria a tomada de créditos do imposto pelos seus respectivos destinatário (sic) em face do não cumprimento dos requisitos do artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96, e, no Estado de São Paulo, artigo 59, § 1º, do RICMS/SP. Mais ainda, segundo o Fisco, os contribuintes adquirentes têm, sim, o dever de averiguar a idoneidade de seus fornecedores. (2019, 9. 547-548, itálico do autor).

Visando o fim do conflito jurisprudencial, o Recurso Especial - Resp nº 1.148.444/MG foi tratado no STJ como Recurso Especial Representativo de Controvérsia, advindo de seu julgamento a seguinte decisão:

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 (...).

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 (...).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (fl. 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. (BRASIL, 2010).

Como consequência desse entendimento, o STJ divulgou posteriormente a Súmula nº 509 trazendo paradigma que passou a ser adotado no âmbito do Poder Judiciário para análise da matéria, com o seguinte teor:

Súmula 509 - 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. (BRASIL, 2014).

Ficou estabelecida, portanto, a possibilidade de comprovação da veracidade da operação comercial da qual resultou o crédito de ICMS, a ser validado mesmo que a inidoneidade do documento fiscal no qual foi destacado venha a ser posteriormente declarada. Como conclui Santana, ao analisar a decisão do STJ no Resp nº 1.148.444/MG:

Nota-se que foi levada em consideração a possibilidade de o adquirente demonstrar a efetividade da operação, por meio da nota fiscal, comprovante de pagamento e escrituração da operação em livro próprio, desde que a inidoneidade das notas fiscais do vendedor tenha sido oficialmente declarada após a realização do negócio. Antes disso não há meios para o adquirente constatar a irregularidade fiscal do vendedor. (2014, p. 204).

A síntese dessa discussão pode ser observada na decisão proferida pela 7ª CDP do TJSP, segundo a qual, da Súmula 509 do STJ:

(...) exsurtem dois requisitos para o aproveitamento de créditos de ICMS: a boa-fé do adquirente e a demonstração da veracidade da compra e venda. Ou seja, ainda que se comprove a inidoneidade da fornecedora, e que essa inidoneidade possa retroagir para o momento do início da fiscalização, serão preservados os efeitos jurídicos das transações que forem feitas de boa-fé e em que seja possível a comprovação, pela parte, da ocorrência da circulação da mercadoria e do pagamento do preço.

Assim, há uma inversão do ônus da prova: enquanto que no lançamento fiscal em geral é proibida a presunção para lançamento de créditos tributários, o reconhecimento da inidoneidade inverte essa lógica, ficando a cargo do contribuinte comprovar a sua boa-fé e a ocorrência da circulação das mercadorias, sob pena de glosa do crédito. (SÃO PAULO, 2021).

Ressalte-se, por oportuno, que, muito embora a questão relativa à boa-fé do contribuinte tenha sido tratada no Resp. nº 1.148.444/MG e na Súmula nº 509 do STJ em situações relativas ao crédito do ICMS lançado em documento inidôneo, seus fundamentos têm sido invocados pelos tribunais para dar solução a controvérsias relacionadas a outras questões relativas ao tributo, mesmo quando não há aproveitamento do crédito do imposto, havendo, entretanto, relacionamento comercial do contribuinte atuado com contribuinte declarado inidôneo.

2.4. Estudos anteriores

O ICMS, seja em seus aspectos teóricos, seja em seus aspectos práticos, tem merecido permanente atenção de Carrazza (2020), Melo (2019) e Bergamini (2019), nas sucessivas edições de suas obras. Da mesma forma, são referências na análise das disposições contidas no CPC os trabalhos de Alvim (coord. 2016), Nery Júnior e Nery (2018), Medina (2020) e Marinoni e Arenhart (2018), e no que se refere ao CTN, as obras de Machado (2003), Costa (2021) e Freitas (coord., 2017). No âmbito do direito processual tributário, destacam-se os estudos de Machado (2010), Marins (2017), Paulsen, Ávila e Sliwka (2018) e Schoueri (2019).

As questões jurídicas relativas à inidoneidade de documentos fiscais e seus reflexos na constituição de créditos tributários relacionados ao ICMS pelas Fazendas

Estaduais foram objeto de aprofundado estudo na dissertação desenvolvida por Santana (2012), na qual se concluiu pela suficiência da comprovação da efetividade do negócio para dar suporte ao crédito do imposto destacado em documento inidôneo.

A Súmula 509 do STJ foi escrutinada por Martins (2022) sob a ótica da Teoria Crítica da Decisão Judicial e da obra de Dunkan Kennedy, constatando que a decisão daquela Corte fixou-se nas garantias individuais dos contribuintes do ICMS, como a boa-fé objetiva e a previsibilidade do direito, em detrimento de visão que se voltasse para uma justiça altruísta e comunitária, como proposta por aquele viés teórico.

Iguchi (2017) promoveu a análise dos precedentes julgados pelo STJ que levaram à edição da Súmula 509 e a aplicação dessa Súmula em julgados proferidos pelas Câmaras de Direito Público do TJSP no período de 01/01 a 31/07/2017, concluindo pela predominância de julgados favoráveis aos contribuintes e pela necessidade de produção de prova de veracidade das operações que levaram à impugnação do crédito do ICMS. No mesmo sentido o trabalho de Santos e Silva Junior (2018), que também se detiveram nas decisões do STJ anteriores à Súmula 509 para análise da repercussão desse precedente no direito brasileiro, destacando a necessidade de aprofundamento na verificação dos elementos materiais utilizados para comprovação da boa-fé.

Valente (2022) promoveu substancial estudo sobre a evolução histórica do princípio da boa-fé, destacando sua inserção no Sistema Jurídico Brasileiro e, mais especificamente, no Direito Público e nas relações jurídico-tributárias. Franco (2020) buscou analisar questões relativas à boa-fé nas operações com empresas inidôneas e a forma de prová-la, destacando como requisitos objetivos o dever de diligência e a necessidade de comprovação da operação, a ser feita com elementos que indiquem a conduta zelosa e diligente do comerciante, como forma de afastá-lo da responsabilidade tributária. Ericksen e Oliveira (2018), por sua vez, utilizaram-se da teoria da cegueira deliberada ao tratar do assunto, concluindo por sua aplicabilidade quando a alegação de veracidade da realização da operação a que se refere o crédito lastrear-se apenas na boa-fé subjetiva do adquirente da mercadoria.

A apreciação da prova pericial pelo Poder Judiciário mereceu atenção de Manzano (2011), Almeida (2011), Menezes (2014) e Avelino (2017). Na análise das provas e de seu papel no estabelecimento da convicção que embasa as decisões judiciais,

destaca-se a abordagem de Marinoni e Arenhart (2018). Nesse sentido, Knijnik (2017) propôs um interessante catálogo de questões voltadas para a verificação da admissibilidade e valoração da prova pericial nas ações judiciais, de utilidade para todos os atores que participam do processo.

A produção científica relativa à perícia contábil no período de 2008 a 2019 foi objeto de estudo por Silva et. al. (2020), destacando a baixa quantidade de artigos publicados no período e a concentração de estudos em temas relacionados ao ensino e aprendizagem da perícia e ao laudo pericial. Silva (2020) discorreu sobre a influência da perícia contábil conclusiva no embasamento de decisões judiciais, demonstrando sua efetividade em 75% dos casos. A perícia contábil na arbitragem, à luz da teoria dos papéis, foi tratada por Secco et al. (2022), demonstrando o *gap* existente entre a expectativa dos árbitros quanto à produção da prova técnica e a real conduta daqueles que a produzem. Santos e Hein (2020) discorreram sobre a racionalidade substantiva e instrumental no processo decisório, utilizando-se da teoria da ação comunicativa para concluir pela baixa presença da racionalidade substantiva nas decisões de peritos contadores. Sob a ótica da teoria da comunicação, Queiroz e Neves Júnior (2021) estudaram processos julgados pelo TJDFR para detectar ruídos existentes na comunicação entre peritos contábeis e juízes, causadores de impactos negativos, como atrasos processuais, decisões equivocadas e necessidade de pedidos de esclarecimentos, com danos à imagem do perito.

A Jurimetria foi aplicada por Oliveira (2021) no tratamento de jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região em demandas de natureza tributária, por meio de análise estatística de 308 decisões, da qual o autor buscou extrair conclusões relativas à tendência de sentença favorável ou desfavorável ao contribuinte. No que se refere ao tratamento quantitativo de decisões judiciais relacionadas à perícia contábil, destacam-se as contribuições de Oliveira Filho (2022), que tratou da apuração dos lucros cessantes em sentenças de primeira instância proferidas pelas varas especializadas do judiciário paulista, para demonstrar a baixa utilização da perícia contábil na resolução dessas demandas, e de Silva (2020), que discorreu sobre a apuração de haveres dos sócios em quinze processos judiciais, quando da dissolução parcial de sociedades, de forma a apontar o uso da perícia contábil como relevante na decisão judicial.

3. MÉTODOS E TÉCNICAS

3.1. O processo de coleta de dados

A coleta dos dados necessários à realização desta pesquisa foi feita diretamente no portal de serviços do sítio do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo na internet (www.tjsp.jus.br), na página destinada à Consulta de Jurisprudência (<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?f=1>).

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo é responsável pelo julgamento de um quarto dos processos que tramitam na justiça brasileira, incluindo os Tribunais Federais, o STJ e o STF, dispondo ao final do ano de 2021 de 2.661 magistrados e 61.846 servidores, distribuídos em 326 Comarcas (CNJ, 2022). Sua Seção de Direito Público é formada por 90 desembargadores divididos em 18 Câmaras, sendo que às Câmaras 1ª à 13ª foi atribuída a competência para julgar, dentre outras, causas relativas aos tributos estaduais (TJSP, 2022). Os acórdãos pesquisados para elaboração deste trabalho decorrem, portanto, de julgamentos realizados pelas 1ª a 13ª Câmaras de Direito Público do TJSP.

Foram utilizados como argumentos de pesquisa livre os termos “ICMS”, “perícia contábil” e “boa-fé”, delimitando-se: (i) no campo “Data do julgamento”, o período entre 1º de janeiro de 2018 e 31 de dezembro de 2021; (ii) no campo “Origem”, as decisões de 2º Grau; (iii) no campo “Tipo de publicação”, os acórdãos; e (iv) no campo “Ordenado por”, a data de publicação do acórdão.

Como resultado dessa busca, foram selecionados 384 acórdãos cujas ementas foram lidas visando o expurgo de decisões alheias ao objeto da pesquisa. Dada a peculiaridade dos textos pesquisados, optou-se por não utilizar programas de computadores destinados à análise de conteúdo. Foram descartadas as decisões proferidas em agravo de instrumento, por se tratar de recurso impetrado contra decisões interlocutórias, e em embargos de declaração, quando estes não tiveram efeito modificativo em relação ao acórdão anteriormente pronunciado. Relativamente ao processo nº 8000621-96.2012.8.26.0014, foi excluído o acórdão proferido no ano de 2018, mantendo-se a decisão dada em 2021 nos embargos de declaração. Desconsiderou-se, ainda, as decisões que, embora atendessem aos argumentos de pesquisa estabelecidos, tratavam de demandas alheias ao objeto deste estudo.

Restaram, ao fim, 195 decisões que tiveram então seus relatos e votos lidos, analisados e tabulados. Esses julgados encontram-se detalhados nos apêndices

deste trabalho, possibilitando identificar a Câmara de Direito Público responsável pela análise do processo, o seu relator e a data de julgamento. A tabela 1 demonstra a distribuição dos processos analisados nos anos em que os julgamentos foram realizados:

Tabela 1
Demonstrativo dos processos selecionados para análise

Resultado da análise das ementas	ANO DE JULGAMENTO				TOTAL
	2018	2019	2020	2021	
Ações que atenderam aos argumentos iniciais de pesquisa	75	104	87	118	384
Ações expurgadas após a leitura da ementa	36	51	42	60	189
Ações selecionadas para análise	39	53	45	58	195

Fonte: elaborada pelo autor

3.2. Metodologia da pesquisa

Considerando a taxionomia proposta por Martins e Theophilo (2018, p. 53), utilizou-se neste trabalho como estratégia de pesquisa a pesquisa documental, cuja característica é a utilização de “documentos como fonte de dados, informações e evidências”. Seguindo ainda a proposição daqueles autores, a técnica de coleta de dados, informações e evidências selecionada foi a análise de conteúdo, através da qual “buscam-se inferências confiáveis de dados e informações com respeito a determinado contexto, a partir dos discursos escritos ou orais de seus atores e/ou autores.” (2018, p. 98).

Utilizando-se da abordagem dada por Vergara (2019, p. 42), a pesquisa caracterizou-se, quanto aos fins, como exploratória, “realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”, e quanto aos meios, como investigação documental, tendo como fonte primária o acervo de decisões proferidas em grau de apelação pelas Câmaras de Direito Público do TJSP.

Na análise de conteúdo, utilizou-se da metodologia proposta por Vergara (2015), sintetizada nos seguintes passos:

- a) definição de cada um dos acórdão selecionados como unidade de análise;
- b) estabelecimento de um conjunto de evidências passíveis de serem trazidas ao processo (livros, documentos etc.), seja pelas partes, seja através de laudo pericial, que pudessem contribuir para a caracterização da boa-fé objetiva;
- c) utilização de grade mista para análise, permitindo a inclusão de novos tipos de evidências ou ocorrências que surgissem durante a pesquisa;
- d) leitura do material selecionado, buscando identificar a citação das evidências caracterizadoras da boa-fé, ou de sua ausência, que contribuíram para a convicção dos magistrados;
- e) tabulação das evidências encontradas; e
- f) análise e interpretação dos resultados obtidos.

Inseriu-se a pesquisa, ainda, no campo da Jurimetria, na medida em que buscou dar tratamento quantitativo às decisões emanadas do Poder Judiciário. Sobre esse campo da pesquisa jurídica, explana Nunes:

Trata-se (...) de uma investigação dos fatores substantivos (sociais, econômicos, geográficos, culturais, valorativos) que influenciaram um determinado juiz ou um grupo de legisladores a, num dado momento, optarem pela produção de um conteúdo normativo específico, bem como em uma análise do comportamento dos destinatários contra quem as sanções foram ou possam vir a ser aplicadas. O objeto da Jurimetria não é a norma considerada em si mesma ou em relação a outras normas, mas o estudo da conduta daqueles que regulam ou são regulados pelo Direito, ou seja, do comportamento humano em função das normas jurídicas. (2019, p. 113).

Por fim, o trabalho caracterizou-se como pesquisa de jurisprudência, posto que, como propõem Palma, Feferbaum e Pinheiro (2019, p. 101; 105, itálico dos autores) “...trata-se de uma *investigação científica*, orientada por *metodologia* especialmente construída para endereçar *perguntas* que possam ser respondidas por meio de análise de *julgados*”, consistindo “(...) na análise da argumentação utilizada pelo órgão julgador, ou determinado julgador, para a tomada de decisão. Em uma pergunta: quais são os argumentos considerados para a construção da decisão (judicial ou administrativa)?”

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa inicial abrangeu, como visto, as decisões proferidas pelas Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo entre os dias 1º de janeiro de 2018 e 31 de dezembro de 2021, sendo que os acórdãos submetidos a análise decorreram de julgamentos realizados entre os dias 30 de janeiro de 2018 e 7 de dezembro de 2021. A tabela 2 destaca a distribuição dos acórdãos proferidos no período pesquisado.

Tabela 2
Ano de julgamento dos processos

Ano	Quant.	%
2018	39	20,0%
2019	53	27,2%
2020	45	23,1%
2021	58	29,7%
Total	195	

Fonte: elaborada pelo autor

Todas as treze Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo dedicadas à análise de ações relacionadas aos tributos estaduais realizaram julgamentos em ações pesquisadas para a elaboração deste trabalho, sendo a Terceira Câmara aquela em que se concentrou o maior número de decisões (24 processos, 12,2%) e a Oitava a que proferiu o menor número delas (4 processos, 2,0%). Em um único caso, por se tratar de ação rescisória, a decisão foi dada pelo Quinto Grupo de Câmaras de Direito Público, que reúne os juízes componentes da Décima e da Décima-Primeira Câmaras. A tabela 3 mostra o detalhamento da distribuição dos processos entre as Câmaras julgadoras.

Tabela 3
Distribuição dos processos por Câmaras julgadoras

Câmara julgadora	Quant.	%
Primeira Câmara de Direito Público	16	8,2%
Segunda Câmara de Direito Público	11	5,6%
Terceira Câmara de Direito Público	24	12,3%
Quarta Câmara de Direito Público	12	6,1%
Quinta Câmara de Direito Público	9	4,6%
Sexta Câmara de Direito Público	10	5,1%
Sétima Câmara de Direito Público	13	6,7%
Oitava Câmara de Direito Público	4	2,0%
Nona Câmara de Direito Público	16	8,2%
Décima Câmara de Direito Público	18	9,2%
Décima-Primeira Câmara de Direito Público	22	11,3%
Décima-Segunda Câmara de Direito Público	16	8,2%
Décima-Terceira Câmara de Direito Público	23	11,8%
Quinto Grupo de Câmaras de Direito Público	1	0,5%
Total	195	

Fonte: elaborada pelo autor

4.1. Tipologia dos processos analisados

Muito embora os embargos à execução fiscal sejam a forma estabelecida na legislação própria para oposição do devedor à ação de execução fiscal, observou-se na pesquisa a nítida preferência pelo uso das ações anulatórias, propostas em 144 dos 195 processos analisados (73,9%). Essa preferência pode estar relacionada ao fato de não haver necessidade de oferecimento de garantia à execução fiscal nesse tipo de ação e à possibilidade de ajuizamento da ação fora dos prazos estabelecidos na lei das execuções fiscais. O questionamento da dívida tributária também foi feito por meio dos embargos à execução fiscal em 43 das ações (21,5%), e por ações declaratórias em 5 processos (2,6%). Houve ainda a oposição de uma ação de repetição de indébito tributário, uma ação rescisória e uma ação anulatória cumulada com ação declaratória. Em um único caso, houve a utilização de mandado de segurança,

meio considerado indevido para a solução desse tipo de controvérsia. A Tabela 4 detalha os tipos de ações judiciais encontradas na pesquisa.

Tabela 4
Tipo de ação judicial

Tipo de ação	Quant.	%
Ação Anulatória	144	73,9%
Embargos à Execução Fiscal	42	21,5%
Ação Declaratória	5	2,6%
Ação de Repetição de Indébito Tributário	1	0,5%
Ação Rescisória	1	0,5%
Ação Anulatória cumulada com Ação Declaratória	1	0,5%
Mandado de segurança	1	0,5%
Total dos processos pesquisados	195	

Fonte: elaborada pelo autor

A Lei nº 6.830/80 dispôs sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, estabelecendo rito específico para a execução fiscal, buscando dar-lhe maior eficiência (Marins, 2017). Como sintetiza Paulsen (2018, p. 345), essa lei:

(...) prevê a constituição, pela própria Fazenda Pública, de um título executivo extrajudicial com suporte no qual venha, então, deduzir pretensão de cobrança – no sentido de buscar a satisfação compulsória – do montante a ela devido, ou seja, de execução. É justamente pelo fato de a Lei n. 6.830/80 dispor sobre o procedimento especial de execução dos créditos da Fazenda Pública que costuma ser chamada de Lei de Execução Fiscal (LEF).

A execução fiscal é, portanto, a ação judicial de iniciativa da Fazenda Pública que visa a cobrança de valor inscrito na Dívida Ativa, seja ele constituído por débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, seja decorrente de lançamento de ofício, por infração à legislação tributária. Tem por objetivo “(...) expropriar o devedor-executado de seus bens, buscando o Fisco satisfazer seu crédito (...)” (Marins, 2017, p. 807). A essa ação, seguindo o rito estabelecido na Lei nº 6.830/80, contrapõem-se os embargos à execução fiscal, estes de iniciativa do devedor.

Embora não tenham sido objeto de pesquisa, ações de execução fiscal foram aquelas que deram origem à totalidade dos embargos à execução fiscal e à maioria das ações anulatórias cujos acórdãos foram analisados para elaboração deste trabalho.

a) Embargos à execução fiscal

Os embargos à execução fiscal são a forma de defesa do devedor em ação de execução fiscal proposta pela Fazenda Pública com fundamento na Lei nº 6.830/80. Têm sua acolhida pelo Poder Judiciário condicionada ao prévio oferecimento de garantia, na forma de depósito judicial do valor questionado, fiança bancária, seguro garantia ou penhora de bens, como determina seu artigo 16 (BRASIL, 1980). É ação tida como incidental, como explana Marins:

Tratar a ação de embargos à execução como incidental (que incide dentro de outra ação) implica dizer que o conteúdo da nova ação está delimitado pela ação que a contém. Justamente decorre a necessidade de se criar um novo processo da impossibilidade em se conciliar discussões de mérito dentro do processo de execução. Há necessidade de se criar um novo processo para que possa haver apreciação do mérito. (2017, p. 806).

É no âmbito dos embargos à execução fiscal, que o devedor, segundo Melo (2009, p. 369) “(...) deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas (...)”. Acolhidos, os embargos produzem efeitos suspensivos dos atos de execução que estiverem em curso, até que haja seu julgamento. (MARINS, 2017)

b) Ação anulatória

A ação anulatória é proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Pública com fundamento nos artigos 393, 657 e 944, §4º, do CPC (BRASIL, 2015). Não obedece, portanto, aos preceitos da Lei nº 6.830/80, podendo ser oferecida a qualquer tempo sem que se exija o oferecimento de garantia (LOPES, 2012,). Visa discutir judicialmente a dívida tributária já constituída, objetivando sua anulação ou redução (MARINS, 2017).

A ação anulatória tem por objetivo, segundo Melo:

Discussão judicial de dívida tributária, tendo por finalidade anular ato administrativo, abrangendo os lançamentos, as decisões administrativas (singulares e colegiadas), a inscrição da dívida, bem como a cobrança decorrente de declaração do sujeito passivo, ou promovida de ofício.

Objetiva configurar a certeza de anterior existência de um direito, para que possam ser evitadas contendas fiscais, não se tratando da constituição de um novo direito. A sentença tem natureza declaratória, anulando o ato administrativo. (2009, p. 206).

A propositura desse tipo de ação, portanto, pode ocorrer antes mesmo que haja a inscrição de um débito na dívida ativa. Entretanto, o ingresso de ação judicial antes de exauridas as vias administrativas pressupõe renúncia à discussão administrativa da dívida, de acordo com o disposto no artigo 38 da LEF (LOPES, 2012).

Tratando-se de demandas afins, processos de execução fiscal e de ação anulatória referentes à mesma dívida devem ter apreciação conjunta pelo Poder Judiciário evitando-se assim sentenças conflitantes (MARINS, 2017).

c) Ação declaratória

Por meio de ação declaratória, proposta com fundamento nos artigos, 4º, I, 19 e 20 do CPC, busca-se o pronunciamento do Poder Judiciário quanto à existência, inexistência ou modo de ser de uma relação jurídica. No âmbito tributário, visa, segundo Melo:

(...) obter certeza jurídica relativa à existência ou inexistência de obrigação tributária, tornando desnecessária a reprodução de ações idênticas. Não se trata de declaração de mero fato, de simples questão de direito, mas de uma situação concreta; não se destinando, também, a remover ato lesivo, nem significando formulação de consulta. (2009, p. 213).

Segundo Lopes (2012, p. 246), trata-se da ação "(...) através da qual o autor busca a declaração de inexistência da relação obrigacional tributária, ou a declaração quanto a determinados aspectos do referido vínculo, *v. g.* a possibilidade de efetuar deduções da base de cálculo, compensação, alíquota aplicável etc." Com o trânsito em julgado da ação declaratória cessa a incerteza jurídica sobre a matéria levada ao

Poder Judiciário, mesmo que este decida pela improcedência da ação (MARINS, 2017).

d) Ação anulatória cumulada com ação declaratória

É ação na qual se buscam os efeitos tanto de uma ação declaratória quanto de uma ação anulatória. Como explana Marins:

Como a ação anulatória tem como pressuposto específico a existência do lançamento ou outro ato administrativo de caráter fiscal e a ação declaratória pode ter como objeto a declaração de inexistência de relação jurídica tributária, assume natureza jurídica distinta o que permite seu ajuizamento concomitante ou sua cumulação no mesmo processo. (2017, p. 489).

e) Ação de repetição de indébito tributário

Trata-se de ação judicial na qual se pleiteia a devolução de tributo indevidamente recolhido. É proposta pelo contribuinte em face do sujeito ativo da obrigação tributária a quem o pagamento indevido foi realizado (MARINS, 2017). Segundo Machado:

A palavra repetição pode ser entendida como *pedido de restituição de algo, fundado no pagamento indevido*. É nesse sentido que se fala em ação de repetição do indébito tributário, quando nos referimos à ação promovida por alguém com a finalidade de obter a restituição de quantia que tenha pago indevidamente a título de tributo. (2005, v. III, p. 384, itálico do autor).

A ação de repetição de indébito tributário está fundamentada no artigo 165 do CTN, podendo ser proposta quando houver “cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido”, erro na identificação “do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento” e ainda nas situações de “reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.” (BRASIL, 1966).

f) Ação rescisória

A ação rescisória é proposta com fundamento no artigo 966 do CPC e tem por objetivo rescindir sentença já transitada em julgado (BRASIL, 2015). Segundo Marins (2017, p. 658), “[P]ode ser conceituada (...) a ação rescisória em matéria tributária, como a ação (...) que tem a finalidade de vulnerar a autoridade da coisa julgada operada em sentença judicial de conteúdo tributário.”

Como afirma Lopes:

Transitada em julgado sentença de mérito prolatada em determinada ação, o ordenamento jurídico proíbe a propositura de nova ação em que se pretenda a renovação do debate anteriormente travado entre as mesmas partes, com idênticos pedido e causa de pedir. (2012, p. 399).

Não se trata de situação imutável, entretanto. O CPC, em seu artigo 966, enumera as situações nas quais pode haver rescisão de decisão de mérito já transitada em julgado:

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violar manifestamente norma jurídica;

VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos. (BRASIL, 2015).

Durante a realização desta pesquisa, um único caso de ação rescisória foi detectado, tendo a decisão proferida pelo 5º Grupo de Câmaras de Direito Público do TJSP tratado da produção de prova pericial, nos seguintes termos:

(...) na petição inicial dos autos referenciais pleiteou o então embargante a produção de provas, em particular, de perícia (...), iterando esse requerimento após despacho, especificando que a perícia contábil se destinaria a “demonstrar a ocorrência dos negócios jurídicos”, e a corroborar o parecer técnico que concluiu pela realização dos pagamentos das operações de compra de mercadorias ...).

Assim, havendo pedido expresso de dilação probatória, sua negativa somente poderia dar-se no caso de entendimento da dispensabilidade pela suficiência de elementos a amparar a tese do embargante como na r. sentença de origem, ou de concluir-se pela irrelevância da prova requerida para solucionar a demanda, circunstâncias que parecem não ter ocorrido no acórdão rescindendo, que referiu a falta de comprovação dos pagamentos e do transporte das mercadorias.

Em que pese à fundamentação do *decisum* não se restringir à ausência dessas provas, afere-se ser provável solução diversa no caso de confirmar-se terem sido pagas as mercadorias compradas pela ora demandante.

Neste quadro, cabe reconhecer o cerceamento de defesa, importando na violação literal das normas jurídicas agitadas.

Pelo meu voto (...) animo-me a desconstituir o r. *decisum* rescindendo, determinando o retorno dos autos à origem para propiciar a fase instrutória. (SÃO PAULO, 2019).

g) Mandado de segurança

O mandado de segurança está previsto no artigo 151, inciso IV, do CTN, que prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando da concessão de medida liminar em mandado de segurança (BRASIL, 1966). Trata-se de ação judicial impetrada com fundamento no artigo 5º, inciso LXIX, da CF, segundo o qual:

Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública

ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; (BRASIL, 1988).

Costa (2021) observa no mandado de segurança um instrumento de proteção do contribuinte contra a morosidade do processo judicial. Marins observa seu caráter de celeridade e preventividade, enfatizando que:

(...) a vocação constitucional deste writ para servir como instrumento de proteção dos particulares em face dos possíveis abusos praticados pelo Poder Público o transforma no principal instrumento judicial de proteção do cidadão-contribuinte diante do exercício da função fiscal, campo propício para a conflituosidade entre Estado e cidadão. (2017, p. 548).

Entretanto, o único caso de utilização do mandado de segurança para questionar exigência fiscal relativa a créditos inidôneos encontrado nesta pesquisa foi assim rechaçado pela 3ª CDP do TJSP:

A questão trazida à apreciação desta Corte diz respeito à existência - ou não - de direito líquido e certo à manutenção de créditos de ICMS decorrentes de operações com sociedade empresarial considerada inidônea pelo Fisco.

O recurso não prospera.

É importante pontuar, em primeiro lugar, que o remédio constitucional utilizado pela recorrente exige, para o sucesso da causa, que o impetrante tenha condições de provar de plano o direito invocado.

(...)

Nessa linha, o mandado de segurança é o remédio constitucional contra ato ilegal ou abusivo de autoridade pública que atinge direito líquido e certo do particular a ela submetido. Infere-se, da locução **direito líquido e certo** que, para o cabimento do *writ*, o direito lesado ou ameaçado de lesão esteja provado de plano.

(...)

Ocorre que, consoante destacou o juízo de primeiro grau, a via eleita pela impetrante é inadequada à solução da controvérsia, em razão da cognição limitada do rito eleito. Em verdade, a demonstração de boa-fé por vezes depende da análise técnica das notas fiscais, comprovantes de pagamento, assim como comprovantes de entrada de mercadoria. Não se trata, a toda evidência, de prova unicamente documental.

Em outras palavras, a empresa apelante não fez prova da existência de direito líquido à utilização dos créditos impugnados, razão pela qual a sentença combatida se revelou acertada e merece ser mantida, tal como lançada. (SÃO PAULO, 2021, negrito do autor).

h) Embargos de declaração

Previstos no artigo 1022 do CPC, os embargos de declaração constituem-se em recurso destinado a esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão ou corrigir erro material constatado em decisão proferida pelo Poder Judiciário (BRASIL, 2015). Não tem por finalidade, e nem pode ter, a produção de uma sentença, visando apenas obter decisão que torne a sentença anteriormente proferida precisa e completa (MEDINA, 2020). Como pontua Alvim:

Os embargos se prestam à correção, em qualquer decisão judicial, da obscuridade, da contradição, da omissão e do erro material. Diz-se obscura a decisão cujo conteúdo não se consegue compreender plenamente. Contraditória, por seu turno, é a decisão que traz afirmações incompatíveis entre si, ora afirmando algo, ora negando, ou que desenvolve sua fundamentação em determinado sentido, mas acaba julgando no sentido oposto.

O erro material, outro vício que permite o manejo dos embargos de declaração, é o erro evidente, claramente perceptível. Nota-se que o juiz quis afirmar alguma coisa, mas, por um lapso, acabou afirmando outra. Não se deve confundir-lo com o erro de fato, entendido como a incompatibilidade da decisão com os fatos e provas do processo, pois estes últimos não são passíveis de correção por embargos de declaração. (2017, p. 1186).

Na presente pesquisa, foram localizados quatro processos em que os embargos de declaração tiveram efeitos modificativos em relação à sentença anteriormente proferida pela CDP: i) 1ª CDP. Embargos de declaração na ação anulatória nº 1001133-71.2018.8.26.0053/50000, Relator Danilo Panizza, em 29 de novembro de 2019, com reconhecimento de erros materiais na sentença, acolhimento do recurso da empresa embargante e consequente anulação da exigência tributária; ii) 9ª CDP. Embargos de declaração nos embargos à execução fiscal nº 8000636-31.2013.8.26.0014/50000, Relator Jefferson Moreira de Carvalho, em 10 de novembro

de 2020, acolhendo preliminar de cerceamento de defesa, com anulação da sentença de primeira instância e retorno dos autos para produção de perícia contábil; iii) 9ª CDP. Embargos de declaração nos embargos à execução fiscal nº 8000621-96.2012.8.26.0014/50001, Relator Rebouças de Carvalho, em 7 de maio de 2021, acolhendo preliminar de cerceamento de defesa, com anulação da sentença de primeira instância e retorno dos autos para produção de perícia contábil; e iv) 1ª CDP. Embargos de declaração na ação anulatória nº 0133573-97.2008.8.26.0053/50000. Relator Jefferson Moreira de Carvalho, em 26 de outubro de 2021, acolhendo preliminar de cerceamento de defesa, com anulação da sentença de primeira instância e retorno dos autos para produção de perícia contábil.

Com relação ao processo nº 8000621-96.2012.8.26.0014/50001, foi desconsiderada na pesquisa a decisão inicialmente proferida pela 9ª CDP em 7 de fevereiro de 2018, evitando-se o duplo cômputo nos resultados da pesquisa. Nos demais casos, os acórdãos que sofreram modificação haviam sido proferidos em data anterior ao período selecionado para pesquisa.

4.2. Origem do crédito tributário constituído

O crédito tributário constituído pela Fazenda do Estado de São Paulo nos processos analisados decorreu fundamentalmente da impugnação de créditos de ICMS escriturados a partir de notas fiscais recebidas de contribuintes que vieram a ser posteriormente considerados como emitentes de documentos fiscais inidôneos. Tal situação é aquela detalhada no julgamento do Superior Tribunal de Justiça que resultou na edição da Súmula 509. Nesse sentido, foram encontrados 142 exigências fiscais, correspondentes a 71,7% dos casos analisados. A tabela 5 faz o detalhamento destas e das demais situações que determinaram a lavratura de autos de infração e a constituição dos créditos tributários.

Observe-se que a quantidade de créditos tributários encontrados (198) é superior à quantidade de acórdãos selecionados na pesquisa (195). Isso ocorre porque em alguns processos o crédito tributário constituído pelo fisco decorre de mais de uma infração à legislação tributária.

Tabela 5
Origem do crédito tributário

Origem do crédito tributário constituído	Quant.	%
Crédito de ICMS decorrente de escrituração de documento fiscal considerado inidôneo	142	71,7%
Cobrança de diferencial de alíquota do ICMS em saída para outra Unidade da Federação com destino a contribuinte declarado inidôneo	15	7,6%
Recebimento de mercadoria de contribuinte declarado inidôneo, sem lançamento de crédito de ICMS (imposto cobrado por solidariedade)	11	5,6%
Recebimento de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária do ICMS, remetida por contribuinte declarado inidôneo (imposto cobrado por solidariedade)	10	5,0%
Interrupção de diferimento do ICMS por entrada ou saída de mercadorias de/para contribuinte declarado inidôneo	8	4,0%
Multa regulamentar por saída de mercadorias para contribuinte declarado inidôneo, sem exigência do ICMS	5	2,5%
Operação de industrialização realizada para contribuinte declarado inidôneo, com suspensão do ICMS (imposto cobrado por solidariedade)	2	1,0%
Entrada e/ou saída de mercadorias de armazém geral sem incidência do ICMS em operações com contribuinte declarado inidôneo (imposto cobrado por solidariedade)	2	1,0%
Multa regulamentar por entrada de mercadorias remetida por contribuinte declarado inidôneo, sem exigência do ICMS	1	0,5%
Saída de papel destinado à impressão de livros, jornais e revistas sem incidência de ICMS com destino a contribuinte declarado inidôneo (imposto cobrado por solidariedade)	1	0,5%
ICMS cobrado de sócio de empresa em virtude de participação e fraude visando a sonegação fiscal (imposto cobrado por solidariedade)	1	0,5%
Total	198	

Fonte: elaborada pelo autor

Nota-se que a leitura dada ao princípio da boa-fé pelos desembargadores do TJSP tem se alargado de forma a alcançar outras situações de constituição do crédito tributário relativas ao ICMS que não aquela explicitada na Súmula 509 do STJ. Na pesquisa, foram detectadas as seguintes situações:

a) Cobrança de diferencial de alíquota do ICMS em saída para outra Unidade da Federação com destino a contribuinte declarado inidôneo: trata-se de

situação encontrada em 15 (7,6%) dos créditos tributários observados e decorrente da aplicação do disposto no artigo 23, § 3º, da Lei nº 6.374/89, segundo o qual “[P]resume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território paulista com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal, ou a sua efetiva exportação.” (SÃO PAULO, 1989). Nesses casos, as decisões proferidas pelo TJSP têm seguido a jurisprudência já firmada no STJ a partir do julgamento dos embargos de divergência em recurso especial nº 1.657.359/SP, que traz a seguinte ementa:

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

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

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

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

4. Embargos de divergência providos. (BRASIL, 2018).

b) Recebimento de mercadoria de contribuinte declarado inidôneo em operação tributada, porém sem lançamento de crédito de ICMS, situação em que há cobrança do imposto por solidariedade com fundamento no artigo 9º, incisos XI e XII da Lei nº 6.374/89, segundo os quais respondem solidariamente pelo pagamento “as

“pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal”, ou ainda “todo aquele que efetivamente concorra para a sonegação do imposto.” (SÃO PAULO, 1989). Nesse sentido encontra-se o acórdão dado pela 12ª CDP do TJSP na apelação cível nº 1022641-10.2017.8.26.0053:

Pretensão de anular crédito fiscal (...) pelo recebimento de mercadorias (...) desacompanhadas de documentos fiscais idôneos (...) sem crédito do imposto, não recolhido pela fornecedora, com responsabilidade solidária da compradora (...).

Perícia contábil (...) concluiu que a empresa autora efetivamente adquiriu mercadorias (...).

Portanto, as operações mercantis efetivamente ocorreram e ao tempo delas não havia registro de irregularidades com a fornecedora que pudessem comprometer a validade dos documentos fiscais por ela emitidos, sem evidência de má-fé da autora, que não cabe presumir, por isso nenhuma responsabilidade, segundo orientação de Superior Tribunal de Justiça, Súmula 509. (SÃO PAULO, 2021).

c) Recebimento de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária do ICMS, remetida por contribuinte declarado inidôneo, com imposto devido cobrado por solidariedade também com fundamento nos incisos XI e XII do artigo 9º da Lei nº 6.374/89, hipótese em que, mesmo sem ter havido qualquer crédito do imposto, o contribuinte pode ser compelido a recolher o tributo devido em todas as etapas de circulação da mercadoria, do fabricante ao consumidor final (SÃO PAULO, 1989).. É desse tipo de exigência fiscal que trata a Apelação Cível nº 1056983-47.2017.8.26.0053, julgada pela 5ª CDP do TJSP:

No caso dos autos, não se discute eventual creditamento indevido realizado pela autora quando da entrada de mercadorias do seu estabelecimento, mas de responsabilização solidária e supletiva pelo recolhimento do ICMS e ICMS-ST devido pela empresa fornecedora em etapa anterior da operação.

Não obstante, ao caso ora posto em discussão é perfeitamente aplicável o entendimento firmado pelo C. Superior Tribunal de Justiça, na Súmula nº 509 (...). (SÃO PAULO, 2021).

d) Interrupção de diferimento do ICMS por entrada ou saída de mercadorias em operação com contribuinte declarado inidôneo, hipótese em que o pagamento do

imposto, previsto para ser feito em momento posterior (saída para outra Unidade da Federação, para o exterior ou para consumidor, por exemplo), passou a ser exigido no momento em que a operação foi consumada, com fundamento no artigo 428, inciso III, do RICMS/SP:

Artigo 428 - A suspensão e o diferimento de que trata este Livro ficam interrompidos, devendo o lançamento do imposto ser efetuado pelo estabelecimento em que ocorrer:

(...)

III - qualquer outra saída ou evento que impossibilitar o lançamento do imposto no momento expressamente indicado. (SÃO PAULO, 2000).

Na análise dos acórdãos, foram encontradas situações de constituição do crédito tributário como decorrência de interrupção do diferimento em operações com álcool anidro (artigo 419 do RICMS/SP), insumos para fabricação de bebidas alcoólicas (art. 397), alumínio (art. 400-D), madeira para fabricação de paletes (art. 350, VIII), café (art. 333), feijão (art. 348) e sucata de cobre (art. 392) (SÃO PAULO, 2000). A aplicação do princípio de boa-fé pode ser observada no julgamento da apelação cível nº 1017539-02.2020.8.26.0053:

Tal como ocorre quanto ao creditamento do ICMS, o diferimento do imposto que será recolhido em momento diverso do fato gerador é condicionado à comprovação do preenchimento dos requisitos formais e materiais para o seu aproveitamento. Como dito pela própria contribuinte, “Os itens que compõem a cesta básica, como o feijão, por serem considerados essenciais para a alimentação são objeto de tratamento diferenciado” (fl. 3), sendo que o lançamento do imposto fica diferido para o momento da sua entrada em estabelecimento industrial - RICMS art. 348. A medida busca concentrar o ato de recolhimento do imposto para o momento em que exista maior concentração de atores no mercado, de sorte a não onerar os produtores rurais e transportadores e revendedores. Entretanto, tal aproveitamento é condicionado à efetiva existência desse requisito, que só é possível de ser provada através da correta escrituração fiscal e respaldo das autoridades constituídas. Bastariam estes fatos para que se pudesse lançar de mão da Súmula 509 do STJ, desde que demonstradas a boa-fé da Apelante na manutenção do diferimento do ICMS e a efetiva

realização das operações, já que se trata de instituto similar ao creditamento. (SÃO PAULO, 2020).

e) Multa regulamentar por saída de mercadorias para contribuinte declarado inidôneo, sem exigência do ICMS, caso no qual, não havendo questionamento do fisco quanto ao imposto devido na operação, que foi corretamente lançado e recolhido, impôs-se multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter sido a contraparte da operação declarada inidônea. Foi assunto tratado na apelação nº 1005100-94.2016.08.26.0506:

Trata-se de embargos à execução fiscal (...) referente a débito de multa por descumprimento de obrigação acessória (...).

Não se pode olvidar, é certo, que, nos termos da orientação emanada do próprio STJ, em situações que, pelos fundamentos relacionados à prova de efetividade das operações e de boa-fé, podem ser equiparadas, nada obstante aqui se cuide de saída, e não de entrada, de mercadorias “*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*”. (SÃO PAULO, 2021, itálico do autor).

f) Multa regulamentar por entrada de mercadorias remetida por contribuinte declarado inidôneo, sem exigência do ICMS, situação em que também não há questionamento quanto à obrigação principal, mas tão somente a obrigação acessória, como tratada na apelação nº 1001036-52.2017.8.26.0588:

Embora a literalidade da Súmula, bem como a questão sob julgamento no Repetitivo, refira-se à questão de creditamento indevido no contexto de notas fiscais posteriormente constatadas irregulares em razão de declaração de inidoneidade da parte com a qual se negociou, a *ratio decidendi*, no sentido de proteção do contribuinte de boa-fé, é perfeitamente aplicável à situação dos autos, em que a autuação não diz respeito a creditamento indevido pela empresa autora, mas sim exclusivamente a multa por ter recebido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal hábil.

Nesses termos, a conclusão a que se chega - **e que é determinante para o deslinde do caso dos autos** - é que, na hipótese de uma operação de compra e venda em que a parte responsável por emitir as notas fiscais venha a ser declarada inidônea, os efeitos da declaração de inidoneidade só não atingem a outra parte do negócio se **(e somente se)** reconhecida a boa-fé desta e demonstrada a efetiva circulação da mercadoria. (SÃO PAULO, 2018, negrito do autor).

g) Operação de industrialização realizada para contribuinte declarado inidôneo, com suspensão do ICMS amparada no artigo 402 do RICMS/SP, tendo o imposto sido cobrado do estabelecimento industrializador por solidariedade. Assim estabelece o citado artigo:

Artigo 402 - O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento (...) para industrialização (...) fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos.

§ 1º - (...) a suspensão compreende:

(...)

2 - a saída promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao do autor da encomenda. (SÃO PAULO, 2000).

Trata-se de situação assemelhada à do diferimento de ICMS, na qual se prevê que a cobrança do tributo será realizada em um momento futuro. Da mesma forma, ocorrendo hipótese que impeça essa posterior cobrança, haverá interrupção da suspensão do ICMS, com exigência imediata de pagamento, com respaldo no artigo 428, inciso III, do RICMS/SP (SÃO PAULO, 2000). O assunto foi objeto de decisão na apelação cível nº 1021272-44.2018.8.26.0053:

Segundo está nesse auto, fora constatado que a empresa com a qual contratara a ora recorrida (...) tivera a respectiva inscrição estadual declarada nula. Desse modo, ausente prova de que houvera a efetivação das operações de industrialização por encomenda por essa apelada, sobreveio a autuação. Malgrado as argumentações da Fazenda recorrente, não se considera hipótese de comprovada má-fé da autora e nem tampouco de creditamento indevido do imposto.

Ademais, é presente, mutatis mutandis, a Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça (...). (SÃO PAULO, 2021).

h) Entrada e/ou saída de mercadorias de armazém geral sem incidência do ICMS em operações com contribuinte declarado inidôneo, tendo o imposto sido cobrado por solidariedade do estabelecimento responsável pela armazenagem. Como regra, não há incidência do ICMS nas operações de armazenagem, como disciplina o artigo 7º, incisos I e III, do RICMS/SP:

Artigo 7º - O imposto não incide sobre:

I - a saída de mercadoria com destino a armazém geral situado neste Estado, para depósito em nome do remetente;

(...)

III - a saída de mercadoria de estabelecimento referido no inciso I (...) em retorno ao estabelecimento depositante; (SÃO PAULO, 2000).

Tendo ocorrido cobrança por solidariedade do armazém geral, o assunto foi assim considerado no julgamento da apelação cível nº 1041586-45.2017.8.26.0053:

Denota-se que a empresa autora atua no recebimento de bens para depósito, guarda e conservação, que não caracteriza circulação de mercadoria, sendo a operação de armazenagem livre da incidência do ICMS, quando não há mudança de titularidade; o mero deslocamento físico do bem não caracteriza fato gerador para o ICMS, em oposição à circulação jurídica, em que há mudança de propriedade da mercadoria.

(...)

Quanto às operações praticadas com a empresa (...) declarada inidônea por simulação da existência do estabelecimento, a prova pericial, mediante análise de contratos e notas fiscais de prestação de serviços, pagamento dos valores contratados (...) e notas fiscais de entrada e saída das mercadorias armazenadas (...) concluiu [a perícia] que realmente ocorreram; aplicável a Súmula 509 do STJ (...). (SÃO PAULO, 2021).

i) Saída de papel destinado à impressão de livros, jornais e revistas sem incidência de ICMS, destinado a contribuinte posteriormente declarado inidôneo, com imposto cobrado por solidariedade. Trata-se de operação imune ao ICMS, como decorrência de mandamento constitucional traduzido da seguinte forma no RICMS/SP:

Artigo 7º - O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - a operação ou prestação que envolver livro, jornal ou periódico ou o papel destinado à sua impressão; (SÃO PAULO, 2020).

O tema foi tratado em embargos de declaração propostos na ação anulatória nº 1001133-71.2018.8.26.0053/50000, com anulação do crédito tributário constituído.

j) ICMS cobrado de sócio de empresa, por solidariedade, em virtude de suposta participação em fraude estruturada visando a sonegação fiscal, cuja exigência foi anulada no julgamento da apelação cível nº 1049157-04.2016.8.26.0053. (SÃO PAULO, 2019).

4.3. Análise do resultado dos julgamentos

O resultado do julgamento dos processos analisados neste trabalho, no que se refere à manutenção ou anulação do crédito tributário em discussão, encontra-se detalhado na tabela 6. Ressalta-se, de início, que 40 processos (20,5%) não tiveram o seu mérito analisado em virtude da ausência de perícia contábil. Nestes casos, a sentença proferida em primeira instância foi anulada e os processos retornaram à vara de origem para reabertura da instrução probatória, com realização de perícia contábil. Em outros 2 casos (1,0%) foi determinada a realização de diligência para realização de perícia, sem que houvesse anulação da sentença de primeira instância.

A anulação da sentença de primeira instância por falta de perícia contábil está assim justificada em decisão na Apelação Cível nº 1010948-62.2016.8.26.0506:

A preliminar de cerceamento de defesa deve ser acolhida.

É dos autos que a embargante pugnou expressamente pela produção de prova pericial. Porém, embora tenha reforçado seu pedido, o feito foi julgado de forma antecipada, nos termos do artigo 355, inciso I, do CPC (...).

Não se desconhece que o art. 319 do CPC, determina que a parte instrua a inicial com os documentos destinados a provar a verdade dos fatos alegados. Contudo, nos termos do art. 355 do CPC, o juiz apenas julgará antecipadamente o pedido, proferindo sentença com resolução

de mérito, quando não houver necessidade de produção de outras provas, o que não se verifica no presente caso.

Além disso, preceitua o art. 369 do CPC que: “As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos juiz”.

Note-se, na espécie, que a pretendida produção de prova pericial poderá demonstrar, através da análise dos registros contábeis, a regularidade e veracidade das operações e documentações questionadas pelo Fisco; que elas efetivamente ocorreram; e, por consequência, a alegada boa-fé da embargante na venda das mercadorias.

Assim, mostra-se prematuro o julgamento antecipado da lide, sendo imprescindível a confecção de laudo pericial contábil.

Posto isso, pelo meu voto, dou provimento ao recurso da embargante para anular a r. sentença recorrida, determinando-se o retorno dos autos à primeira Instância para a produção de prova pericial. (SÃO PAULO, 2021).

Dos processos em que houve análise do mérito, houve manutenção do crédito tributário constituído em 65 ações (33,3%), sua anulação em 84 processos (43,1%) e redução em 4 (2,0%).

Tabela 6

Resultado do julgamento quanto ao crédito tributário

Resultado do julgamento	Quant.	%
Crédito tributário anulado	84	43,1%
Crédito tributário mantido	65	33,3%
Anulação da sentença com retorno dos autos para produção de perícia contábil	40	20,5%
Crédito tributário reduzido	4	2,0%
Determinada a realização de diligência para realização de perícia contábil em razão da falta de perícia	1	0,5%
Determinada a realização de diligência para realização de perícia contábil em razão de perícia deficiente	1	0,5%
Total	195	

Fonte: elaborada pelo autor

As tabelas 7 e 8 procuram demonstrar o resultado da análise dos desembargadores do TJSP quanto à necessidade da perícia contábil e sua utilidade para julgamento questão tratada nos autos.

Como se observa na tabela 7, há alta incidência de processos cujo mérito sequer chega a ser apreciado, exatamente pela ausência da perícia contábil (42 dos 195 processos ou 21,5% do total), julgada imprescindível para dar solução à demanda. Isso representa retrabalho a ser realizado nas instâncias do Poder Judiciário, com a consequente procrastinação na apreciação do mérito. Em 4,1% dos casos, embora a perícia pudesse ser útil, houve preclusão, por não ter sido sua produção requerida no momento oportuno.

Tabela 7
Resultado do julgamento quanto à perícia

Resultado do julgamento	Quant.	%
Perícia conclusiva	107	54,9%
Perícia considerada desnecessária	33	16,9%
Perícia não requerida pela parte no momento oportuno	8	4,1%
Perícia inconclusiva ou deficiente	5	2,6%
Determinada a produção de perícia contábil	42	21,5%
Total	195	

Fonte: elaborada pelo autor

A ocorrência de preclusão relacionada à produção da prova pericial foi objeto de análise na apelação cível nº 1026027-88.2019.8.26.0114:

A preliminar de cerceamento de defesa deve ser afastada.

É dos autos que a autora pretende a anulação do auto de infração e imposição de multa, refutando o alegado creditamento indevido do imposto, pois teria, de fato, adquirido o óleo de soja de sociedade cujos documentos fiscais foram declarados posteriormente inidôneos.

Na inicial protestou pela produção de “todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção, especialmente prova pericial contábil para demonstrar a entrada das Mercadorias no estabelecimento e o cumprimento de todas as medidas que estavam ao alcance da autora para certificar-se da existência da empresa fornecedora”.

Contestada a ação, o juiz a quo determinou às partes a especificação de provas, tendo a autora ficado inerte.

Foi, então, prolatada a sentença em que se fundamentou a improcedência do pedido de anulação do auto de infração na ausência de provas da efetiva existência da operação mercantil.

(...)

Não há falar que se falar em cerceamento de defesa quando a parte, intimada para especificar as provas que pretendia produzir, não se manifesta oportunamente, ainda que haja pedido de produção de provas na inicial. (SÃO PAULO, 2021).

Por outro lado, a desnecessidade da realização da perícia contábil somente foi constatada em 33 dos acórdãos (16,9%), nos quais a instrução probatória trazida aos autos, seja pela Fazenda Pública, seja pelo contribuinte que teve contra si reclamado o crédito tributário, foi considerada suficiente para que se proferisse sentença de mérito.

A necessidade de realização de perícia contábil encontra-se evidenciada em decisão no acórdão relativo à apelação cível nº 1041517-42.2019.8.26.0053:

Aduz o apelante ser totalmente desnecessária a produção de prova pericial contábil, isto porque não há controvérsia quanto à efetiva compra da mercadoria, a correta escrituração das notas fiscais de entrada de demais documentos.

No presente caso, não tendo requerido prova pericial quando do despacho de especificação de provas, não restou afastada a presunção de regularidade do AIIM, que, ademais, está bem fundamentado, como bem afirmado em sentença.

No caso em tela quando é realizada transação com empresa declarada inidônea é necessária a prova da boa-fé da parte contrária na realização das operações, não basta simplesmente alegar sua boa-fé, é necessário prová-la.

Como já dito acima, não basta a empresa atuada alegar que desconhecia a irregularidade da empresa com quem realizou negociações para se eximir das suas responsabilidades fiscais.

Isto porque, ela deve comprovar a sua boa-fé nas negociações, e isto estaria demonstrado nos autos, se simplesmente fosse comprovado a entrega das mercadorias com os respectivos pagamentos. No entanto,

não foi possível ser constatado ante a ausência de perícia contábil no presente caso. (SÃO PAULO, 2021).

A tabela 8 concentra-se na apreciação da prova pericial contábil nos processos em que houve resolução do mérito, expurgando-se, portanto, as situações nas quais se determinou a realização da prova pericial. Restaram 153 decisões, nas quais as perícias conclusivas contribuíram para o convencimento dos juízes em 69,9% dos julgamentos e sua realização foi julgada desnecessária somente em 21,6% dos casos. Nota-se, ainda, a baixa incidência de perícias consideradas inconclusivas ou deficientes.

Tabela 8

Resultado da análise da perícia nos processos com resolução de mérito

Resultado da análise da perícia	Quant.	%
Perícia conclusiva	107	69,9%
Perícia considerada desnecessária	33	21,6%
Perícia não requerida pela parte no momento oportuno	8	5,2%
Perícia inconclusiva ou deficiente	5	3,3%
	153	

Fonte: elaborada pelo autor

A efetividade da perícia contábil como elemento essencial à comprovação da realização de operações comerciais e, por consequência, da boa-fé do comerciante, pode ser evidenciada na apelação cível nº 1015403-89.2017.8.26.0068:

A perícia realizada nos autos constatou que a operação mercantil foi realizada pela Autora com documentação fiscal regular à época das transações comerciais e que os negócios constantes das notas fiscais foram efetivamente realizados (...).

Consigne-se, por fim, que o perito judicial demonstrou satisfatoriamente a metodologia utilizada e bem fundamentou o laudo, de modo que é dotado de todos os requisitos necessários à sua validade e por isso deve prevalecer. (SÃO PAULO, 2021).

No sentido da desnecessidade de laudo pericial, observa-se em decisão proferida na apelação cível nº 1061694-61.2018.8.26.0053:

Depreende-se do AIIM (...) que a autora foi autuada por violação de obrigação acessória, consistente na inserção de destinatário diverso do indicado no documento fiscal.

E tal conclusão chegou o Fisco em virtude de diligências realizadas (...) em conjunto com o Ministério Público, nas quais se constatou que a suposta adquirente(...) simulou a existência do estabelecimento (...). Por sinal, os fiscais também constataram a total incompatibilidade entre o tamanho do imóvel onde instalada (...) e os volumes de mercadoria supostamente movimentados (...).

Daí que a perícia contábil em nada socorreria o contribuinte, pois o expert analisaria tão somente a regularidade formal da documentação, que, por sinal, é produzida de forma unilateral.

É dizer, essa prova não tem o condão de demonstrar a efetividade do recebimento das mercadorias por pessoa jurídica que, segundo apuração do Fisco e do Ministério Público, jamais existiu. (SÃO PAULO, 2021).

No sentido de apontar deficiências nos laudos periciais, encontra-se as decisões nas apelações cíveis nº 0046350-04.2011.8.26.0053 e nº 1001146-56.2016.8.26.0533:

Em que pese o laudo de perícia judicial contábil confeccionado nestes autos (...) tenha asseverado que a empresa (...) agiu de acordo com as regras de mercado e transacionou com empresas de comprovada regularidade fiscal à época das operações objeto dos autos de infração ora discutidos, é certo que a controvérsia, no caso concreto, cinge-se tão somente à efetiva comprovação ou não de que as mercadorias vendidas (...) saíram do Estado de São Paulo e adentraram nos Estados destinatários.

Neste cenário, a prova técnica pericial que confirma ter havido as operações de compra e venda não se presta a elucidar o Juízo quanto à efetiva saída das mercadorias do território paulista, de forma que não é possível, no caso, asseverar, com base no laudo pericial contábil, que as operações ocorreram exatamente da forma como descritas nos documentos fiscais. (SÃO PAULO, 2019)

Tenho, portanto, que a irresignação da ré quanto ao laudo pericial é bastante relevante, posto que as respostas aos importantes quesitos formulados por ela (...) não são conclusivas quanto a efetiva saída de

valores das contas bancárias da autora para pagamento das mercadorias. Aliás, a resposta apresentada pelo perito é de que sob o aspecto contábil, ou seja, sob o ponto de vista técnico-contábil, a prova se fez com os lançamentos na conta 'Caixa' por ocasião de cada pagamento. (SÃO PAULO, 2018).

A tabela 9 busca aferir a relação existente entre a perícia contábil e a anulação, manutenção ou redução do crédito tributário constituído. Considerando que o objetivo das ações analisadas era, fundamentalmente, anular o valor exigido pela Fazenda Pública, evidencia-se a importância de laudo pericial conclusivo, presente em 69,2% dos processos em que houve o cancelamento da dívida e em 27,1% das que tiveram a exigência mantida. Em sentido oposto, observando as decisões onde a perícia foi tida como desnecessária, em 69,7% dos processos houve a integral manutenção do crédito tributário contra 30,3% nos quais as dívidas foram anuladas.

Tabela 9

Análise do resultado da perícia em confronto com o resultado do crédito tributário constituído

Resultado da perícia	Resultado do crédito tributário			Totais
	Mantido	Anulado	Reduzido	
Perícia conclusiva	29 (27,1%)	74 (69,2%)	4 (3,7%)	107
Perícia desnecessária	23 (69,7%)	10 (30,3%)	-	33
Preclusão	8 (100%)	-	-	8
Perícia inconclusiva ou deficiente	5 (100%)	-	-	5
				153

Fonte: elaborada pelo autor

4.4. Análise das evidências caracterizadoras da boa-fé

A análise das evidências consideradas pelos desembargadores do TJSP como caracterizadoras (ou não) de boa-fé por parte do comerciante encontram-se sistematizadas na tabela 10. Por meio da análise do conteúdo das decisões de mérito que tratavam do crédito de ICMS com base em nota fiscal inidônea (116 processos)

buscou-se identificar os elementos trazidos aos autos, seja diretamente pelas partes, seja por meio do laudo pericial, que contribuíram para a tomada de decisão por parte dos julgadores.

Evidencia-se a importância de comprovação da liquidação financeira das operações, por meio de transferências eletrônicas de fundos, boletos com identificação do beneficiário, extratos bancários, cópias de cheques nominais devidamente compensados etc., o que ocorreu em 84,5%% dos casos. A correta e tempestiva escrituração dos documentos nos registros fiscais e contábeis também se afigura como relevante, estando presentes em 42,2% e 31,9% dos processos analisados, respectivamente. Nota-se que em um dos demais casos essa comprovação se fez através de registros eletrônicos inseridos no Sistema Público de Escrituração Digital. Segue-se em relevância a comprovação do efetivo transporte das mercadorias, seja por meio da correta inserção dos dados do transportador na nota fiscal, seja através da apresentação do documento fiscal relativo ao transporte da mercadoria (31,9%).

Mostram-se ainda relevantes a consulta prévia à realização da operação dos dados de empresa fornecedora ou cliente no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – Sintegra (25,9%), a comprovação de existência de negociação prévia, por meio de mensagens eletrônicas, pedidos de compra etc. (23,3%) e a comprovação de ingresso da mercadoria no estabelecimento, seja ela feita por comprovantes de recepção, como tickets de pesagem e controles de portaria (19,8%), seja feita por registro da entrada em controle de estoque (12,9%) ou de produção (6,0%%). Revelou-se importante ainda a comprovação de posterior saída da mercadoria recebida (7,8%).

Tabela 10

Evidências consideradas para caracterização da boa-fé nas decisões de mérito proferidas em ações relacionadas ao crédito de ICMS

Evidência caracterizadora de boa-fé	Quant.	%
Comprovação da liquidação financeira da operação	98	84,5%
Escrituração do documento fiscal no livro de Registro de Entradas	49	42,2%
Escrituração do documento fiscal no livro Diário / Razão	37	31,9%
Apresentação de documentação relativa ao transporte	37	31,9%
Consulta ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - Sintegra	30	25,9%
Comprovação da existência de negociação prévia à compra	27	23,3%
Comprovação do recebimento da mercadoria	23	19,8%
Comprovação do ingresso da mercadoria em controle de estoques	15	12,9%
Comprovação da posterior saída das mercadorias	9	7,8%
Comprovação da entrada da mercadoria por meio de controle de produção	7	6,0%
Existência de autorização para impressão ou para emissão dos documentos fiscais	5	4,3%
Compatibilidade do estabelecimento com a atividade declarada	4	3,4%
Registro de mercadorias no Livro Registro de Inventário	3	2,6%
Histórico de créditos indevidos	3	2,6%
Falta de apresentação de documentos ou documentos ilegíveis	2	1,7%
Registro das operações no livro ou guia de apuração do ICMS	2	1,7%
Incompatibilidade de movimentação de entradas em confronto com as saídas	1	0,7%
Lançamento do documento fiscal no SPED	1	0,7%
Declaração de sócio quanto à não realização de operação	1	0,7%
Existência de contrato de seguro relativo à mercadoria	1	0,7%
Pagamento de duplicatas a terceiros, sem comprovação da cessão de créditos	1	0,7%
Comprovação de registro do fornecedor em agência reguladora	1	0,7%
Quadro societário composto por interpostas pessoas	1	0,7%
Remessa e retorno da mercadoria para estabelecimento de terceiros para industrialização	1	0,7%
Apresentação de ordem de carregamento da mercadoria	1	0,7%

Fonte: elaborada pelo autor

4.5. Crime contra a ordem tributária

No decorrer da pesquisa feita para elaboração deste trabalho, foram localizados três julgamentos proferidos por Câmaras de Direito Criminal – CDC - do TJSP que atenderam aos critérios estabelecidos para busca de acórdãos. Esses processos dizem respeito à interpretação dada em julgamentos do TJSP à Súmula 509 do STJ, em processos relacionados ao cometimento de crime contra a ordem tributária.

Tais processos tem sua origem em representação elaborada pelo fisco e encaminhada ao Ministério Público quando da lavratura de auto de infração, por força do que dispõe o artigo 531 do RICMS/SP:

Artigo 531 - O Agente Fiscal de Rendas que tiver conhecimento de fato que possa caracterizar infração penal de natureza tributária, tal como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, conforme previsto na legislação federal pertinente, fará representação, a ser encaminhada ao Ministério Público, para início do processo judicial. (SÃO PAULO, 2000).

A ordem tributária, nas palavras de Machado (2008, p. 23), “(...) é o conjunto de normas jurídicas concernentes à tributação (...)”, e a definição dos crimes contra essa ordem encontra-se na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a qual estabelece dentre as condutas que constituem crime:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; (BRASIL, 1990).

À vista do disposto na Lei, a inserção na escrituração fiscal de uma empresa de documento fiscal inidôneo, com a utilização do crédito de ICMS nele destacado,

reduzindo assim o valor do imposto a ser recolhido no período de apuração, pode constituir crime contra a ordem tributária, na medida em que há supressão ou redução do tributo mediante inserção de documento inexato (Nota Fiscal inidônea) em livro exigido pela lei fiscal (Registro de Entradas) ou ainda a utilização de documento que o comerciante tinha ou deveria ter conhecimento de ser inexato ou falso.

A tabela 11 informa os dados relativos aos processos criminais em que a conduta do réu, tipificada como crime contra a ordem tributária, foi analisada sob a ótica da Súmula 509. Nos três casos houve realização de perícia contábil, considerada conclusiva na formação de convicção dos julgadores quanto à culpabilidade ou não do réu.

Tabela 11

Processos relacionados aos crimes contra a ordem tributária

Número do processo	Data de julgamento	Relator	Câmara Julgadora	Resultado
0001977-40.2015.8.26.0248	02/12/2021	Cláudia Fonseca Fanucchi	5ª CDC	Réu absolvido
0063436-16.2013.8.26.0506	14/02/2019	Alcides Malossi Junior	8ª CDC	Réu condenado
0004231-27.2011.8.26.0506	15/03/2018	Alcides Malossi Junior	8ª CDC	Réu condenado

Fonte: elaborada pelo autor

Diferentemente do que se discute nas ações cíveis objeto deste trabalho, as quais, em suma, visam questionar a liquidez e certeza de um crédito tributário constituído, nas ações fundadas na Lei nº 8.137/1990 busca-se constatar a existência de dolo específico do réu, ou seja, a ação dolosa visando a supressão ou redução do tributo devido (MACHADO, 2008). Nesse sentido, a ementa trazida no processo 0001977-40.2015.8.26.0248 é elucidativa quanto às questões tratadas nessas ações penais:

Apelação - Crimes contra a ordem tributária - Atipicidade da conduta - Creditamento de ICMS destacado em notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas - Conjunto probatório insuficiente para infirmar a boa-fé do acusado ou para desconstituir a aparente validade das

operações mercantis subjacentes aos documentos fiscais objeto da ação penal - Exegese da Súmula nº 509, do Colendo Superior Tribunal de Justiça - Dolo do agente não demonstrado na espécie - Responsabilização penal - Impossibilidade - Sentença reformada para absolver o acusado - Recurso provido. (SÃO PAULO, 2021).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização de perícia contábil mostrou-se relevante perante o Poder Judiciário nos processos analisados neste trabalho. Em somente 33 dos 195 processos analisados (16,9%), a perícia foi considerada desnecessária. Por outro lado, em 107 processos (54,9%) a perícia foi considerada conclusiva e em outros 42 (21,5%) a sentença proferida em primeira instância foi anulada para que se produzisse a prova pericial (40 processos) ou se determinou a realização de diligência visando sua produção (2 processos). A deficiência ou inconclusividade da perícia foi contatada em 5 decisões (2,6%) e nos 8 casos remanescentes (4,1%), a sentença aponta a preclusão do direito de pleitear a realização da perícia, por não ter sido exercido no momento oportuno.

A perícia contábil mostrou-se, ainda, relevante na anulação dos créditos tributários constituídos pela Fazenda Pública. Nos 107 processos nos quais a perícia foi considerada conclusiva, em 74 deles (69,2%) houve anulação da dívida e em 4 (3,7%) sua redução, mantendo-se inalterada a cobrança em somente 29 processos (27,1%). Em sentido oposto, considerados os 34 processos em que a perícia foi tratada como desnecessária, observa-se a manutenção do crédito tributário em 24 deles (70,6%) e sua anulação nos outros 10 (29,4%).

Nos casos em que a exigência fiscal referia-se ao crédito de ICMS fundado em documento fiscal declarado inidôneo (116 processos), mostraram-se evidências relevantes na comprovação da boa-fé do comerciante a liquidação financeira da operação, o tempestivo lançamento do documento fiscal na escrituração fiscal e contábil da empresa, a documentação do transporte da mercadoria, a realização de consulta ao Sintegra, a existência de negociação prévia à compra e a comprovação do recebimento da mercadoria, de sua incorporação ao estoque e uso na produção.

Por fim, observou-se que os desembargadores do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo têm-se utilizado do entendimento expresso na Súmula 509 do STJ em outras situações relativas ao ICMS que não aquelas que tratam de créditos inidôneos. Destacam-se, nesse sentido, processos que cuidam da cobrança do diferencial de alíquota em saídas para outras Unidades da Federação, da cobrança do tributo devido pelo regime de substituição tributária e da interrupção do diferimento do imposto, em operações com empresas declaradas inidôneas.

Como achado adicional da pesquisa, foram identificadas ações criminais que tratam da imputação de crimes contra a ordem tributária, nas quais são tratadas questões relativas à boa-fé, à perícia contábil e à Súmula 509.

Assim, seja pela ampliação do entendimento trazido pela Súmula 509 do STJ nas ações cíveis relativas ao ICMS, seja por sua utilização na análise de processos criminais que tratam dos crimes contra a ordem tributária, as questões relativas ao ICMS e à boa-fé oferecem-se como interessante campo para realização de novas pesquisas que busquem identificar e mensurar o impacto da perícia contábil nas decisões do Poder Judiciário.

REFERÊNCIAS

- ALBERTO, Valter Luiz Palombo. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, Diogo Assumpção Rezende de. **A prova pericial no processo civil: o controle da ciência e a escolha do perito**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- ALVIM, Angélica Arruda *et al.* (coord.). **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2016.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. **Da prova no processo penal**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- AVELINO, Murilo Teixeira. **O controle judicial da prova técnica e científica**. Salvador: Juspodivm, 2017.
- AZI, Camila Lemos. A boa-fé objetiva e a lesão. *In*: PAMPLONA FILHO, Rodolfo; BRAGA, Paula Sarno; LAGO JUNIOR, Antonio. **Ética e boa-fé no direito**. Salvador: Juspodivm, 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise da legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagens de temas de gestão tributária**. 4ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- BONIZZI, Marcelo José Magalhães. **Fundamentos da prova civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. Convênio s/ nº, de 15 de dezembro de 1970 (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais). Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs_n_70. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 (Código de Processo Penal)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso em 10.out. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em 10 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em 10 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 10 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 10.out. 2022.

BRASIL. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. 2021: **Estimativa da carga tributária bruta do Governo Geral**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRIMEIRA SEÇÃO. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.657.359/SP**. Relator: Min. Gurgel de Faria. Brasília. Julgado em 14 mar. 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRIMEIRA SEÇÃO. **Recurso Especial nº 1.148.555/MG**. Relator: Min. Luis Fux. Brasília. Julgado em 14 abr. 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 10 out. 2022.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRIMEIRA SEÇÃO. **Súmula nº 7**. Brasília. Julgado em: 28 jun. 1990. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em 10.out.2022.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRIMEIRA SEÇÃO. **Súmula nº 509**.

Brasília. Julgado em: 26 mar. 2014. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em: 10 out. 2022.

CARPES, Artur Thompsen. **Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico**.

São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em 10 out. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ERICKSEN, Lauro; OLIVEIRA, Natalia Cristine Cavalcanti de. O uso de documentos inidôneos para fins tributários e a aplicação da teoria da cegueira deliberada. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**. Curitiba, PR, Brasil, v. 63, n. 3, p. 163-188, set./dez. 2018. ISSN 2236-7284. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/arti-cle/view/60487>>. Acesso em: 10 out. 2022.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, in-clusive ICMS e ISS**. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

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

IGUCHI, Oscar Jun. Interpretação da Súmula 509 do STJ à luz da Legislação Paulista. **Revista da Escola Superior da PGE – SP**. v. 8, n. 1, jan. / dez. 2017, p. 149-174. São Paulo: Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2017. Disponível em <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaespgesp/article/view/426>. Acesso em 10 out. 2022.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, 2005, n. 38, p. 7-19. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34155>. Acesso em 10 out. 2022.

KNIJNIK, Danilo. **Prova pericial e seu controle no direito processual brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

LAGO JÚNIOR, Antonio. A operatividade da boa-fé objetiva nas relações obrigacionais. In PAMPLONA FILHO, Rodolfo; BRAGA, Paula Sarno; LAGO JUNIOR, Antonio (Coord.). **Ética e boa-fé no direito**. Salvador: JusPodivm, 2017.

LÔBO, Paulo. Boa-fé no Direito Civil: do princípio jurídico ao dever geral de conduta. In: LOBO, Fabíola Albuquerque; EHRHARDT JUNIOR, Marcos; PAMPLONA FILHO, Rodolfo (coord.). **Boa-fé e sua aplicação no direito brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2017.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 8ª ed. Niterói: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: vol. I, II e III**. São Paulo: Atlas 2003-2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias. **Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MANZANO, Luís Fernando de Moraes. **Prova pericial: admissibilidade e assunção da prova científica e técnica no processo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Comentários ao Código de Processo Civil: artigos 381 ao 484**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Prova e convicção: de acordo com o CPC de 2015**. 4ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MARTINS, Fábio Andrade. O estudo crítico do direito tributário e a Súmula 509 do STJ. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v 151, IV trim, p. 29-50. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 2022. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/516>. Acesso em 10 out. 2022.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: comentários à legislação nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MEDINA, José Miguel Garcia; ARAÚJO, Fábio Caldas de. **Código Civil comentado**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Código de Processo Civil comentado**. 6ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MELLO, Paulo Cordeiro de. **Perícia contábil**. São Paulo: Editora Senac, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MENEZES, Paula Bezerra de. **Novos rumos da prova pericial**. Rio de Janeiro: 7Letras, 2014.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil comentado**. 17ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Provas no processo penal**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

NUNES, Marcelo Guedes. **Jurimetria: como a estatística pode reinventar o direito**. 2ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

OLIVEIRA FILHO, Fernando Viana. **Um estudo sobre a apuração dos lucros cessantes pelo judiciário paulista**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2022.

OLIVEIRA, Leonardo. **A boa-fé objetiva no Direito Tributário Brasileiro: Jurimetria da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da quarta região**. São Paulo: Dialética, 2021.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil: diretrizes e procedimentos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PALMA, Juliana Bonacorsi de; FEFERBAUM, Marina; PINHEIRO, Victor Marcel . A organização da informação jurisprudencial. In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord.). **Metodologia da pesquisa em direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Delimitação conceitual do princípio da boa-fé. In: LOBO, Fabíola Albuquerque; EHRHARDT JUNIOR, Marcos; PAMPLONA FILHO, Rodolfo (coord.). **Boa-fé e sua aplicação no direito brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergman; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

QUEIROZ, Ellen Cristine; NEVES JÚNIOR, Idalberto José das. Ruídos na comunicação na perícia contábil em processos judiciais cíveis. **Brazilian Journal of**

Development. Curitiba, 2021, v. 7, n. 5, p. 46447-46469. Disponível em: <https://ojs.brazilianjournals.com.br/ojs/index.php/BRJD/article/view/29519>. Acesso em 10 out. 2022.

RUBINSTEIN, Fábio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia contábil.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTANA, Renata Cassia de. **Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS.** Dissertação (Mestrado em Direito). PUCSP, 2012.

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

SANTOS, Alexandre Corrêa dos; HEIN, Nelson. Racionalidade substantiva e instrumental nas decisões de peritos contadores, sob a lente da teoria da ação comunicativa. **Revista Contemporânea de Contabilidade.** Florianópolis, 2020, v. 17, n. 42, p. 138-157. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2020v17n42p138>. Acesso em: 10 out. 2022.

SANTOS, Marcelo da Silva dos; SILVA JUNIOR, Eurico Moreira da. A aplicação do precedente judicial como expressão do princípio da boa-fé: uma visão sobre créditos de ICMS decorrentes de documentos inidôneos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro,** Porto Alegre, v. 4, n. 2, p. 23-42, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4768/pdf>. Acesso em 10 out. 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Constituição Estadual.** Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/compilacao-constituicao-0-05.10.1989.html>. Acesso em: 10 out. 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (Regulamento do ICMS).** Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textori-cms.aspx>. Acesso em 10 out. 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989.** Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_6374.aspx. Acesso em 10 out. 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13457.aspx>. Acesso em 10 out. 2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 1ª CDP. **Apelação Cível nº 1005100-94.2016.8.26.0506**. Relator: Des. Vicente de Abreu. Julgado em 2 mar. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 1ª CDP. **Embargos de Declaração Cível nº 1001133-71.2018.8.26.0053/50000**. Relator: Des. Danilo Panizza. Julgado em 29 nov. 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 2ª CDP. **Apelação Cível nº 1001146-56.2016.8.26.0533**. Relator: Des. Carlos von Adamek. Julgado em 3 dez. 2018. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 3ª CDP. **Apelação Cível nº 1016513-39.2018.8.26.0602**. Relatora: Des. Paola Oliveira. Julgado em 9 nov. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 3ª CDP. **Apelação Cível nº 1021272-44.2018.8.26.0053**. Relator: Des. Encinas Manfré. Julgado em 19 out. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 3ª CDP. **Apelação Cível nº 1049157-04.2016.8.26.0053**. Relator: Des. Marrey Uint. Julgado em 12 mar. 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 5ª CDC. **Apelação Criminal nº 0001977-40.2015.8.26.0248**. Relatora: Des. Claudia Fonseca Fanucchi. Julgado em 2 dez. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 5ª CDP. **Apelação Cível nº 1056983-47.2017.8.26.0053**. Relatora: Des. Maria Laura Tavares. Julgado em 30 abr. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 5º Grupo de CDP. **Ação Rescisória nº 2151802-84.2018.8.26.0000**. Relator: Des. Ricardo Dip. Julgado em 21 mai. 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 7ª CDP. **Apelação Cível nº 1001036-52.2017.8.26.0588**. Relatora: Des. Heloisa Martins Mimessi. Julgado em 16 jul. 2018. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 7ª CDP. **Apelação Cível nº 1009491-85.2019.8.26.0248**. Relator: Des. Fernão Borba Franco. Julgado em 12 abr. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 7ª CDP. **Apelação Cível nº 1017539-02.2020.8.26.0053**. Relator: Des. Fernão Borba Franco. Julgado em 18 dez. 2020. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 9ª CDP. **Apelação Cível nº 1041517-42.2019.8.26.0053**. Relator: Des. Jeferson Moreira de Carvalho. Julgado em 26 out. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 10ª CDP. **Apelação Cível nº 1061694-61.2018.8.26.0053**. Relatora: Des. Teresa Ramos Marques. Julgado em 22 fev. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 11ª CDP. **Apelação Cível nº 1026027-88.2019.8.26.0068**. Relator: Des. Oscild de Lima Júnior. Julgado em 12 nov. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 12ª CDP. **Apelação Cível nº 1015403-89.2017.8.26.0068**. Relator: Des. Osvaldo de Oliveira. Julgado em 24 mar. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 12ª CDP. **Apelação Cível nº 1022641-10.2017.8.26.0053**. Relator: Des. Edson Ferreira. Julgado em 26 abr. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 12ª CDP. **Apelação Cível nº 1041586-45.2017.8.26.0053**. Relator: Des. J. M. Ribeiro de Paula. Julgado em 27 out. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SÃO PAULO (Estado). TJSP. 13ª CDP. **Apelação Cível nº 0046350-04.2011.8.26.0053**. Relatora: Des. Flora Maria Nesi Tossi Silva. Julgado em 20 mar. 2019. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>. Acesso em 10 out.2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SECCO, Alessandra Ribas *et al.* Expectativas e motivos do árbitro sobre o desempenho do ator pericial contábil em arbitragens à luz da teoria dos papéis. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo, 2022, v. 33, n. 90, e1369. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/203248>. Acesso em: 10 out. 2022,

SILVA, Ana Tereza dos Santos *et al.* Uma análise bibliométrica nos periódicos Qualis/Capes: a produção científica sobre perícia contábil entre os anos de 2008 a 2019. **Revista de auditoria, governança e contabilidade**. FUCAMP, Monte Carmelo, 2020, v. 8, n. 35, p. 15-26. Disponível em <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/2084>. Acesso em 10 out. 2022.

SILVA, Marcelo Borghi Moreira da. **A influência da perícia judicial contábil conclusiva para o embasamento da decisão judicial**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais). PUCSP, 2020.

SILVA, Rodrigo Minotti Figueiredo da. **A perícia contábil e a apuração de haveres em dissolução parcial de sociedades**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). FECAP, 2020. Disponível em: <http://tede.fecap.br:8080/handle/123456789/835>. Acesso em: 10 out. 2022.

SOUZA, Maria Helena Rau de. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

TRENTO, Simone. **As cortes supremas diante da prova**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

VALENTE, Larissa Peixoto. **Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. Tese (Doutorado em Direito). UFBA, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/36404>. Acesso em 12 jan. 2023.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Processos julgados pela 1ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Luis Francisco A. Cortez	0104781-43.2010.8.26.0222	10/07/2018
Rubens Rihl	1008088-55.2017.8.26.0053	01/08/2018
Vicente de Abreu Amadei	1049757-25.2016.8.26.0053	15/08/2018
Rubens Rihl	1031302-41.2018.8.26.0053	25/06/2019
Marcos Pimentel Tamassia	1054310-81.2017.8.26.0053	20/08/2019
Vicente de Abreu Amadei	1054276-43.2016.8.26.0053	25/08/2019
Luis Francisco A. Cortez	1016388-48.2015.8.26.0482	15/10/2019
Danilo Panizza	1001133-71.2018.8.26.0053	29/11/2019
Rubens Rihl	1000998-08.2017.8.26.0146	13/12/2019
Aliende Ribeiro	1000133-43.2018.8.26.0568	31/01/2020
Vicente de Abreu Amadei	1014898-75.2019.8.26.0053	04/06/2020
Aliende Ribeiro	1006040-37.2017.8.26.0114	06/10/2020
Vicente de Abreu Amadei	1002269-76.2019.8.26.0083	08/01/2021
Vicente de Abreu Amadei	1005100-94.2016.8.26.0506	02/03/2021
Danilo Panizza	1001351-18.2019.8.26.0586	23/03/2021
Marcos Pimentel Tamassia	1000861-62.2016.8.26.0404	28/05/2021

APÊNDICE B - Processos julgados pela 2ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Alves Braga Junior	0105375-62.2007.8.26.0222	31/07/2018
Vera Angrisani	0014422-14.2012.8.26.0566	30/11/2018
Carlos von Adamek	1001146-56.2016.8.26.0533	03/12/2018
Alves Braga Junior	1015904-32.2015.8.26.0482	03/09/2019
Luciana Bresciani	1011776-93.2015.8.26.0053	15/10/2019
Carlos von Adamek	1000655-88.2015.8.26.0014	01/11/2019
Alves Braga Junior	1046353-92.2018.8.26.0053	17/12/2019
Carlos von Adamek	1001481-17.2015.8.26.0014	30/07/2020
Carlos von Adamek	1014649-73.2019.8.26.0361	15/07/2021
Claudio Augusto Pedrassi	1022641-74.2020.8.26.0224	31/08/2021
Vera Angrisani	1056846-02.2016.8.26.0053	21/10/2021

APÊNDICE C - Processos julgados pela 3ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Kleber Leyser de Aquino	0041632-61.2011.8.26.0053	16/10/2018
Marrey Uint	0000949-97.2011.8.26.0629	27/11/2018
Marrey Uint	1049157-04.2016.8.26.0053	12/03/2019
Encinas Manfré	1004404-44.2017.8.26.0176	19/03/2019
Maurício Fiorito	9000463-92.2010.8.26.0014	11/06/2019
Marrey Uint	1013149-12.2018.8.26.0068	27/05/2020
Marrey Uint	1000097-03.2017.8.26.0514	30/07/2020
Encinas Manfré	1043127-50.2016.8.26.0053	11/08/2020
José Luiz Gavião de Almeida	1000552-74.2017.8.26.0511	19/08/2020
José Luiz Gavião de Almeida	1018930-65.2015.8.26.0053	19/08/2020
Marrey Uint	1028165-70.2018.8.26.0564	22/09/2020
José Luiz Gavião de Almeida	1001403-23.2015.8.26.0014	23/09/2020
Marrey Uint	1035478-97.2017.8.26.0053	28/09/2020
José Luiz Gavião de Almeida	1036892-67.2016.8.26.0053	11/02/2021
Marrey Uint	1007648-59.2017.8.26.0053	29/03/2021
José Luiz Gavião de Almeida	1023804-88.2018.8.26.0053	29/03/2021
Encinas Manfré	1012449-36.2018.8.26.0068	30/03/2021
Paola Lorena	1020030-86.2017.8.26.0602	07/06/2021
Encinas Manfré	1066530-25.2017.8.26.0114	13/07/2021
Paola Lorena	1002258-28.2017.8.26.0597	14/09/2021
Marrey Uint	1054161-22.2016.8.26.0053	14/09/2021
Encinas Manfré	1021272-44.2018.8.26.0053	19/10/2021
Paola Lorena	1010923-09.2016.8.26.0196	09/11/2021
Paola Lorena	1016513-39.2018.8.26.0602	09/11/2021

APÊNDICE D - Processos julgados pela 4ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Luis Fernando C. B. Vidal	1002334-76.2016.8.26.0083	05/02/2018
Luis Fernando C. B. Vidal	1000730-45.2016.8.26.0127	30/07/2018
Ana Liarte	1016423-35.2017.8.26.0224	05/11/2018
Paulo Barcelos Gatti	1040620-19.2016.8.26.0053	04/02/2019
Paulo Barcelos Gatti	1007232-32.2018.8.26.0320	10/06/2019
Ana Liarte	1044190-81.2014.8.26.0053	13/06/2019
Paulo Barcelos Gatti	1000634-58.2016.8.26.0053	15/07/2019
Paulo Barcelos Gatti	1011789-62.2018.8.26.0223	17/02/2020
Ferreira Rodrigues	1041909-85.2018.8.26.0224	26/10/2020
Oswaldo Magalhães	0004990-66.2010.8.26.0072	14/12/2020
Luis Fernando C. B. Vidal	1061644-35.2018.8.26.0053	08/02/2021
Ana Liarte	1001111-72.2014.8.26.0014	11/02/2021

APÊNDICE E - Processos julgados pela 5ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Maria Laura Tavares	0011828-77.2013.8.26.0053	30/01/2018
Nogueira Diefenthaler	1037516-19.2016.8.26.0053	23/04/2018
Heloisa Martins Mimessi	1004761-45.2015.8.26.0224	14/05/2018
Heloisa Martins Mimessi	1001036-52.2017.8.26.0588	16/07/2018
Heloisa Martins Mimessi	1023260-82.2016.8.26.0405	16/09/2019
Heloisa Martins Mimessi	1001587-24.2019.8.26.0053	18/08/2020
Maria Laura Tavares	1056983-47.2017.8.26.0053	30/04/2021
Maria Laura Tavares	1011586-33.2015.8.26.0053	10/06/2021
Maria Laura Tavares	1048012-16.2019.8.26.0114	22/11/2021

APÊNDICE F - Processos julgados pela 6ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Maria Olivia Alves	0008726-18.2011.8.26.0053	08/10/2018
Silvia Meirelles	1000284-59.2007.8.26.0191	22/10/2018
Silvia Meirelles	1030191-42.2016.8.26.0554	12/11/2018
Maria Olivia Alves	0021259-43.2010.8.26.0053	04/02/2019
Silvia Meirelles	1008113-14.2015.8.26.0320	16/08/2019
Silvia Meirelles	0003612-24.2009.8.26.0650	23/09/2019
Maria Olivia Alves	1004878-11.2018.8.26.0457	25/11/2019
Silvia Meirelles	1013603-07.2018.8.26.0451	12/05/2020
Silvia Meirelles	0003949-51.2011.8.26.0356	21/07/2021
Sidney Romano dos Reis	1000888-17.2017.8.26.0014	29/11/2021

APÊNDICE G - Processos julgados pela 7ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Fernão Borba Franco	0000958-83.2015.8.26.0511	05/03/2018
Magalhães Coelho	0006579-71.2011.8.26.0650	25/06/2018
Moacir Peres	1013710-18.2017.8.26.0053	27/08/2018
Coimbra Schmidt	0002075-96.2013.8.26.0053	07/12/2018
Magalhães Coelho	0184216-10.2011.8.26.0100	15/04/2019
Fernão Borba Franco	1027937-47.2016.8.26.0053	30/05/2019
Fernão Borba Franco	1025499-14.2017.8.26.0053	19/08/2019
Magalhães Coelho	1004904-04.2018.8.26.0297	10/12/2019
Coimbra Schmidt	1000800-81.2014.8.26.0014	09/07/2020
Fernão Borba Franco	1017539-02.2020.8.26.0053	18/12/2020
Fernão Borba Franco	1009491-85.2019.8.26.0248	12/04/2021
Fernão Borba Franco	1000323-05.2019.8.26.0072	18/10/2021
Eduardo Gouvêa	1002055-96.2020.8.26.0068	02/12/2021

APÊNDICE H - Processos julgados pela 8ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Ponte Neto	1027177-64.2017.8.26.0053	30/01/2019
Percival Nogueira	1000296-23.2017.8.26.0062	27/11/2019
Bandeira Lins	1002812-10.2020.8.26.0224	31/08/2021
Antonio Celso Faria	1000899-77.2019.8.26.0466	24/11/2021

APÊNDICE I - Processos julgados pela 9ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Rebouças de Carvalho	3005732-14.2013.8.26.0564	27/07/2018
Rebouças de Carvalho	1022790-85.2015.8.26.0114	31/07/2018
Rebouças de Carvalho	1002475-42.2015.8.26.0597	28/11/2018
Rebouças de Carvalho	1022754-27.2018.8.26.0053	18/07/2019
Rebouças de Carvalho	1000053-49.2017.8.26.0169	09/09/2019
Décio Notarangeli	1015289-65.2017.8.26.0161	11/11/2019
Moreira de Carvalho	8000084-03.2012.8.26.0014	29/01/2020
Décio Notarangeli	1018414-59.2018.8.26.0564	11/03/2020
Décio Notarangeli	1008710-91.2019.8.26.0562	27/05/2020
Décio Notarangeli	1001094-74.2017.8.26.0614	28/07/2020
Moreira de Carvalho	8000636-31.2013.8.26.0014	10/11/2020
Décio Notarangeli	1048439-36.2018.8.26.0053	11/11/2020
Décio Notarangeli	1000710-60.2020.8.26.0597	16/12/2020
Rebouças de Carvalho	8000621-96.2012.8.26.0014	07/05/2021
Moreira de Carvalho	0133573-97.2008.8.26.0053	26/10/2021
Moreira de Carvalho	1041517-42.2019.8.26.0053	26/10/2021

APÊNDICE J - Processos julgados pela 10ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Marcelo Semer	1002680-67.2015.8.26.0566	17/09/2018
Marcelo Semer	0029080-35.2009.8.26.0053	04/02/2019
Marcelo Semer	0002645-69.2011.8.26.0080	11/03/2019
Paulo Galizia	1003376-80.2018.8.26.0572	05/08/2019
Teresa Ramos Marques	1036471-14.2015.8.26.0053	23/09/2019
Paulo Galizia	1000380-51.2017.8.26.0053	30/09/2019
Teresa Ramos Marques	1033024-81.2016.8.26.0053	06/02/2020
Teresa Ramos Marques	1037316-75.2017.8.26.0053	05/05/2020
Vicente de Abreu Amadei	1047997-47.2019.8.26.0114	17/06/2020
Marcelo Semer	1062654-17.2018.8.26.0053	17/07/2020
Marcelo Semer	1023025-07.2016.8.26.0053	25/08/2020
Teresa Ramos Marques	1031136-14.2015.8.26.0053	10/12/2020
Antonio Carlos Villen	1033506-24.2019.8.26.0053	19/01/2021
Teresa Ramos Marques	1061694-61.2018.8.26.0053	22/02/2021
Marcelo Semer	1060245-68.2018.8.26.0053	19/04/2021
Marcelo Semer	1001766-82.2018.8.26.0053	26/04/2021
José Eduardo Marcondes Machado	1000120-52.2019.8.26.0554	15/06/2021
Teresa Ramos Marques	1004111-89.2016.8.26.0053	25/06/2021

APÊNDICE L - Processos julgados pela 11ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Marcelo L. Theodósio	1015750-07.2016.8.26.0053	03/04/2018
Ricardo Dip	1011730-75.2013.8.26.0053	19/06/2018
Ricardo Dip	1031684-39.2015.8.26.0053	27/08/2018
Oscild de Lima Júnior	0168195-56.2011.8.26.0100	02/10/2018
Ricardo Dip	1025686-56.2016.8.26.0053	20/02/2019
Oscild de Lima Júnior	0000086-73.2014.8.26.0553	25/02/2019
Marcelo L. Theodósio	0008249-66.2011.8.26.0482	28/03/2019
Ricardo Dip	0040709-06.2009.8.26.0053	06/08/2019
Marcelo L. Theodósio	0008362-34.2007.8.26.0070	12/11/2019
Jarbas Gomes	8000535-91.2013.8.26.0014	13/08/2020
Oscild de Lima Júnior	1001710-11.2014.8.26.0014	26/10/2020
Afonso Faro Júnior	1004636-02.2015.8.26.0637	12/11/2020
Afonso Faro Júnior	1000556-14.2017.8.26.0511	19/03/2021
Ricardo Dip	1027466-30.2016.8.26.0506	11/05/2021
Afonso Faro Júnior	1048327-33.2019.8.26.0053	20/05/2021
Ricardo Dip	1025801-02.2017.8.26.0196	11/06/2021
Jarbas Gomes	1016158-27.2018.8.26.0053	09/08/2021
Ricardo Dip	1000661-95.2015.8.26.0014	08/09/2021
Oscild de Lima Júnior	1009088-08.2017.8.26.0533	30/09/2021
Oscild de Lima Júnior	1010948-62.2016.8.26.0506	28/10/2021
Oscild de Lima Júnior	1026027-88.2019.8.26.0114	12/11/2021
Oscild de Lima Júnior	1023757-44.2016.8.26.0196	07/12/2021

APÊNDICE M - Processos julgados pela 12ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Isabel Cogan	0028546-86.2012.8.26.0053	21/02/2018
Souza Meirelles	0008206-49.2011.8.26.0153	21/03/2018
Isabel Cogan	1038040-51.2017.8.26.0224	08/08/2018
J M Ribeiro de Paula	1010664-66.2016.8.26.0405	24/10/2018
Isabel Cogan	1000823-96.2017.8.26.0248	28/11/2018
Isabel Cogan	0105155-66.2012.8.26.0100	03/07/2019
Isabel Cogan	1020988-07.2016.8.26.0053	13/11/2019
J M Ribeiro de Paula	1045164-79.2018.8.26.0053	19/02/2020
Souza Nery	1059846-39.2018.8.26.0053	16/06/2020
Souza Meirelles	1007274-39.2019.8.26.0161	02/07/2020
Souza Meirelles	1014330-94.2017.8.26.0161	28/11/2020
Oswaldo de Oliveira	1003159-13.2016.8.26.0053	27/01/2021
Oswaldo de Oliveira	1015403-89.2017.8.26.0068	24/03/2021
Edson Ferreira	1022641-10.2017.8.26.0053	26/04/2021
Souza Meirelles	1058185-25.2018.8.26.0053	30/07/2021
J. M. Ribeiro de Paula	1041586-45.2017.8.26.0053	27/10/2021

APÊNDICE N - Processos julgados pela 13ª Câmara de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Flora Maria N T Silva	0007679-05.2012.8.26.0625	28/02/2018
Flora Maria N T Silva	1025500-96.2017.8.26.0053	28/03/2018
Antonio Tadeu Ottoni	0050435-48.2012.8.26.0651	18/07/2018
Antonio Tadeu Ottoni	1020009-18.2014.8.26.0602	17/10/2018
Isabel Cogan	1032169-48.2017.8.26.0577	11/02/2019
Flora Maria N T Silva	0046232-61.2010.8.26.0506	13/02/2019
Flora Maria N T Silva	1006966-42.2014.8.26.0625	27/02/2019
Flora Maria N T Silva	0046350-04.2011.8.26.0053	20/03/2019
Antonio Tadeu Ottoni	1050996-64.2016.8.26.0053	20/03/2019
Flora Maria N T Silva	1051711-09.2016.8.26.0053	24/04/2019
Flora Maria N T Silva	1004206-85.2017.8.26.0053	15/05/2019
Spoladore Dominguez	0030312-77.2012.8.26.0053	22/05/2019
Flora Maria N T Silva	1000848-31.2017.8.26.0080	09/10/2019
Isabel Cogan	1024336-96.2017.8.26.0053	25/03/2020
Djalma Lofrano Filho	1014115-54.2017.8.26.0053	22/07/2020
Isabel Cogan	1006042-96.2016.8.26.0322	30/09/2020
Isabel Cogan	1013572-46.2020.8.26.0053	06/10/2020
Djalma Lofrano Filho	1033834-85.2018.8.26.0053	27/10/2020
Djalma Lofrano Filho	1004577-08.2019.8.26.0529	28/10/2020
Djalma Lofrano Filho	1064092-44.2019.8.26.0053	10/08/2021
Spoladore Dominguez	0029602-91.2011.8.26.0053	15/09/2021
Djalma Lofrano Filho	1041391-60.2017.8.26.0053	15/09/2021
Spoladore Dominguez	1000480-28.2018.8.26.0196	08/10/2021

APÊNDICE 0 - Processo julgado pelo 5º Grupo de Câmaras de Direito Público

Relator	Número do processo	Data de julgamento
Ricardo Dip	2151802-842018.8.26.0000	21/05/2019