



PUC-SP
COGEAE

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* ESPECIALIZACAO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO**

RAFAEL FRATESCHI

**POSSIBILIDADE DE DEFESA NAS AUTUAÇÕES DE GLOSA DE CRÉDITOS DE
ICMS LASTREADOS EM DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO**

São Paulo

2014



PUC-SP
COGEAE

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

RAFAEL FRATESCHI

**POSSIBILIDADE DE DEFESA NAS AUTUAÇÕES DE GLOSA DE CRÉDITOS DE
ICMS LASTREADOS EM DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito complementar para obtenção do título de especialista em Direito Tributário pela PUC-SP / GOGAE.

São Paulo

2014

RESUMO

Este Trabalho objetiva analisar a questão das autuações do Fisco Estadual Paulista, que glosam créditos de ICMS escrituradas pelo Sujeito Passivo, adquirente de matéria-prima de fornecedor considerado inapto pela Administração Fazendária para a prática de atividade mercantil, que culmina com o cancelamento de sua Inscrição Estadual e a declaração de inidoneidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor, que lastrearam a tomada de crédito pelo contribuinte adquirente, passando a analisar as possibilidades de defesa de tal contribuinte, bem como a posição da jurisprudência sobre o tema.

Palavras-Chave: ICMS, documento inidôneo, boa-fé.

ABSTRACT

This paper aims to examine the issue of assessments of the State Treasury, which gloss ICMS credits carried at Liabilities Subject, acquiring raw material supplier deemed unfit for Financial Administration for the practice of commercial activity, culminating in the cancellation of your Application state and the declaration of unfitness of the invoices issued by the supplier, which backed taking credit for the taxpayer acquiring, through analyzing the possibility of the defense of such contributors as well as the position of the jurisprudence on this subject.

Key words: ICMS, untrusted Document input, good faith.

SUMÁRIO

Introdução.....	6
1. Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS sobre circulação de mercadorias.....	7
1.2. Critério material.....	9
1.3. Critério espacial.....	11
1.4. Critério temporal.....	11
1.5. Critério pessoal.....	12
1.5.1. Sujeito ativo.....	12
1.5.2. Sujeito passivo.....	13
1.5.3. Definição de estabelecimento empresarial.....	13
1.6. Critério quantitativo.....	14
1.6.1. Base de cálculo.....	14
1.6.2. Alíquota.....	15
2. Princípio da Não-Cumulatividade.....	16
2.1. Definição de insumo.....	19
3. Declaração de inidoneidade de documento fiscal.....	20
4. Dever do Estado em fiscalizar seus contribuintes.....	23
5. Irretroatividade dos efeitos da declaração de inidoneidade.....	25
6. Definição e comprovação da boa-fé na relação comercial.....	29
7. Análise da posição jurisprudencial sobre o tema.....	34
Conclusão.....	37
Bibliografia.....	38

INTRODUÇÃO

Há algum tempo, nos deparamos com autuações lavradas pelo Fisco do Estado de São Paulo contra contribuintes de ICMS que, mesmo cumprindo todas as exigências fiscais, dispostas no ordenamento jurídico, na prática de suas relações comerciais, delimitada nesse trabalho, pela operação de compra de insumos, utilizados para a sua atividade produtiva, no que concerne à fabricação de bens manufaturados.

Desse modo, a Administração Fazendária, após a fiscalização da escrita fiscal e documentos contábeis desses contribuintes, ao constatarem a existência de registro de notas fiscais emitidas por fornecedores declarados inaptos pelo Estado a praticar atos comerciais, e de que dessas notas ocorreu a escrituração de crédito, o Fisco Paulista realiza a glosa desses créditos escriturados, sob o fundamento de que as notas fiscais não atendem ao requisito da idoneidade, disposto no artigo 59, §1º, item 3 do Decreto 60.835/2008 (Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo), aplicando, ainda, a imposição de multa sobre o crédito escriturado.

Diante de Tal situação, pautamos o estudo sobre os efeitos e os meios de demonstração da denominada boa-fé como meio primordial de prova nas defesas apresentadas pelos contribuintes, tanto na esfera judicial quanto na esfera administrativa, a fim de cancelarem os respectivos autos de infração, afastando a responsabilidade objetiva por infração, fundamentada pelo artigo 136 do CTN, que é utilizada pelo Fisco para imputar ao contribuinte adquirente de mercadoria a responsabilidade de ressarcimento ao Erário.

Merecendo destaque, ainda, o estudo das demais situações que possibilitam ao contribuinte pleitear o cancelamento da autuação, como a irretroatividade dos efeitos da declaração de inidoneidade de documento fiscal, quando a cassação da I.E do fornecedor se deu após a realização do negócio jurídico e o privativo dever estatal de fiscalizar seus contribuintes.

Por fim, foge ao escopo do presente ensaio o questionamento sobre possível conluio entre o fornecedor e o adquirente da mercadoria, bem como a análise detalhada do fato que gerou a cassação ou anulação da Inscrição Estadual do fornecedor, pautando-se, o presente trabalho a partir do momento da autuação realizada contra o contribuinte adquirente.

1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Iniciamos o presente ensaio sobre o tema, apresentando os preceitos fundamentais do imposto tratado nesse trabalho, qual seja: o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, instituído no Ordenamento Jurídico Nacional através do art. 155, II da CF, à luz do consagrado preceito da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT.

Sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, colacionamos seu valioso preceito emanado pelo Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho:

“(…) um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é subproduto da teoria da norma jurídica.

(…) De qualquer modo, o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do ‘constructivismo lógico-semântico’ sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova”¹.

Seguindo a linha de raciocínio do Professor, como toda aplicação da norma jurídica se define pela interpretação dos textos normativos, coube à doutrina fazer o elo entre o descritivo, inserido no Sistema Jurídico, e a sua aplicação aos fatos praticados no cotidiano, sendo a RMIT essencial para essa compreensão sobre o alcance dos preceitos normativos.

Assim, o referido arquétipo desenvolvido, é aplicado a qualquer tributo, através da construção do intérprete, obtida a partir dos dados que este extrai dessas normas jurídicas, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho:

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo:Noeses, 2009, pg. 146.

“A construção da regra matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça às vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.”²

E mais adiante, conclui o Professor:

“Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicção incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).”³

Desse modo, o descritor (hipótese ou antecedente) e o prescritor (consequência ou conseqüente), ligam-se através da imputação deôntica, ou o chamado dever-ser, que se realiza através da efetivação, trazia ao mundo do Direito, através de linguagem competente, de fato previsto no antecedente da norma.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo:Noeses, 2009, pgs. 604 e 605.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo:Noeses, 2009, pg. 605.

É sabido que o ICMS, imposto tratado nesse trabalho, possui, pelo menos, quatro hipóteses de incidência principais, quais sejam: i) sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; ii) sobre serviços de comunicação; iii) sobre circulação, distribuição e consumo de energia elétrica e; iv) sobre operações mercantis (circulação de mercadorias), dentre outras.

Como o tema do presente ensaio restringe-se ao ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias, utilizadas, primordialmente, como insumos (matéria prima) no processo produtivo, cujos créditos foram glosados pela Administração Fazendária do Estado de São Paulo, por declaração de inidoneidade de seu fornecedor, passamos a analisar os critérios da RMIT, incidentes sobre o ICMS nas operações de circulação de mercadorias.

1.2. CRITÉRIO MATERIAL

O critério material é o cerne do fato descrito na hipótese de incidência e corresponde ao elemento que indica a ação a ser realizada para que seja concretizada a tributação, através do verbo e seu complemento, dispostos no antecedente, que indicam qual ação ou estado, do sujeito passivo, será exigido para que haja a incidência tributária, permitindo a individualização da hipótese de incidência em relação a todas as demais existentes.

Para visualizarmos a explanação acima, colacionamos a previsão constitucional do ICMS, disposta no art.155, II, da Constituição Federal:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à **circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.” (grifamos)

Logo, o critério material neste caso é circular (verbo) e mercadorias (complemento), mas, temos que ter em mente, que a circulação de mercadoria que está sujeita ao ICMS, é, tão somente, aquela em que se resulte na transferência de titularidade do bem (vendedor / comprador), possuindo uma finalidade comercial / mercantil, de acordo com o objeto da empresa que realiza a circulação.

Sendo assim, o conceito de mercadoria, para esse fim, é aquela que é submetida ao ato de mercancia, devidamente vinculada ao objeto de seu fornecedor, cuja destinação original é a sua circulação no mercado, com o objetivo de gerar lucro a quem realiza sua circulação.

Para exemplificarmos, valemo-nos das brilhantes, e, sempre didáticas, palavras do Professor Roque Antônio Carrazza:

“(…) É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

(…) Assim, um jogo de xadrez será mercadoria, se colocado à venda pelo comerciante, em seu estabelecimento, mas não o será se ele o trouxer para sua casa, para seu deleite intelectual. Também uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica a vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser bem de capital fixo, deixando de ser mercadoria, já que, mudando de finalidade, sai de circulação e entra na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda e revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

(...) Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se inicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo o status de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc.”⁴

1.3. CRITÉRIO ESPACIAL

Tal critério tem como principal característica, definir qual é a legislação vigente a ser utilizada para fundamentar a cobrança de ICMS nas operações mercantis, isto porque, todos os Estados e o Distrito Federal instituíram a cobrança do tributo e se valem, cada qual, com o seu respectivo conjunto normativo, para regulamentar a sistemática de cobrança do imposto.

Na abordagem do tema, o Critério Espacial do precedente da norma será o Estado de São Paulo, trazendo ao presente trabalho de conclusão, os fundamentos dispostos na Legislação Paulista sobre o assunto.

1.4. CRITÉRIO TEMPORAL

Sobre o critério temporal, valemo-nos das precisas palavras de Paulo de Barros Carvalho que assim conceitua o tema:

“(...) o critério temporal, por fim, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito.”⁵

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo. Ed. Malheiros, 2009, pgs.43 a 45.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo Noeses, 2009, pgs. 147 a 150.

Também, cumpre colacionar o art. 12 da Lei Complementar 87/96 que define o momento da ocorrência do fato gerador:

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

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

Assim, quando houver a transferência da titularidade entre o vendedor e o comprador, trazida ao mundo do Direito através da emissão da respectiva nota fiscal, nos deparamos como o momento que o imposto deverá ser destacado.

1.5. CRITÉRIO PESSOAL

1.5.1. SUJEITO ATIVO

Adentrado no consequente da norma jurídica, sob a análise da RMIT, o Sujeito Ativo do ICMS será o Estado Federado, que é a Pessoa investida pela Constituição Federal, de poderes para exigir e fiscalizar a arrecadação do imposto.

No presente trabalho, o Sujeito Ativo do imposto será o Estado de São Paulo, que além de arrecadar o imposto, é o responsável pela fiscalização dos contribuintes sediados no Estado.

1.5.2. SUJEITO PASSIVO

Por outro lado, os aqueles que detêm a sujeição passiva do ICMS são aquelas pessoas (físicas e jurídicas), que realizam o fato descrito no critério material da RMIT, dando ensejo à repercussão econômica do evento previsto norma geral, devendo estar regular perante a Administração Fazendária, para que possa desenvolver sua atividade.

Desse modo, na modalidade tributária em análise (ICMS sobre circulação de mercadorias), merece ser apresentado um breve conceito do Sujeito Passivo, que trataremos como contribuinte do imposto, o estabelecimento empresarial.

1.5.3. DEFINIÇÃO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Partindo-se da premissa que mercadoria é o objeto posto no comércio, ou seja, apto a sofrer alterações de titularidade dentro de uma cadeia econômica (circulação), é evidente que os fatos que ensejam a exigência do ICMS estão atrelados à prática da atividade empresarial.

Por isso, a pessoa que realizar o fato imponible, via de regra, isto é o empresário, sendo ele, através das iniciativas mercantis a que ele se propõe a realizar, quem pratica as operações de circulação, colocando as mercadorias nas negociações atinentes ao objeto do estabelecimento.

Nesse sentido, merece destaque o conceito de empresário disposto no artigo 966 do Código Civil:

“Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a **circulação de bens** ou de serviços.” (grifamos)

Sendo que tal definição se coaduna com o conceito de contribuinte verificado na Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 4º, a seguir:

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

Assim, a presente diapasão entre a Lei Tributária e a Lei de Direito Privado, permite-nos definir que a atividade empresarial, que tenha como cerne a circulação de mercadorias, como a hipótese impositiva do tributo em estudo, sendo o seu contribuinte (Sujeito Passivo), aquele que realiza a circulação da mercadoria.

1.6. CRITÉRIO QUANTITATIVO

1.6.1. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo consiste na referência utilizada para se determinar o valor devido sobre o qual a alíquota referente a tributação deverá incidir, no caso em tela, a base de cálculo será o valor da operação de circulação de mercadoria, uma vez que é a circulação de mercadoria o evento determinante e importante para a definição do ICMS, que será destinado aos cofres estaduais.

1.6.2. ALÍQUOTA

Já a alíquota, como mencionado anteriormente, é o percentual incidente sobre a base de cálculo, cuja passagem do Professor Roque Antonio Carrazza nos ensina:

“(...) as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e máximos que a legislação local deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira “válvula de escape” do sistema foi concedida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados-membros (ou entre estes e o Distrito Federal), na tributação por via de ICMS.

Claro está que o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso no fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS. Eventuais excessos poderão, por óbvio, ser submetidos ao prudente crivo do STF (cf. art. 102, I, “f”, da CF)”⁶

Assim, finalizado o trajeto percorrido entre os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, aplicados ao ICMS sobre operação de circulação de mercadoria, analisaremos a seguir, outro ponto primordial da incidência do tributo, na relação delimitada nesse ensaio, antes de adentrarmos ao cerne desse trabalho, o consagrado Princípio da Não Cumulatividade.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006. pg. 79.

2. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

O Princípio da Não-Cumulatividade, instituído no ordenamento pelo artigo art. 155 , § 2 °, I da Constituição Federal, cujo “caput” e inciso II conferem a competência aos entes federados, conforme cópia a seguir:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

Em suma, tal princípio institui um mecanismo de abatimento do ônus fiscal, sendo o valor de ICMS cobrado em uma etapa da cadeia de produção (p.ex. compra de matéria prima pela indústria), gera direito a crédito do valor do imposto estadual incidente, para compensação na etapa seguinte, evitando-se a tributação em cascata, evitando onerar o consumidor final.

Nesse sentido, quando devidamente aplicado, o critério de não cumulatividade torna o imposto neutro, sendo que essa neutralidade tem como cerne a eficiência econômica, evitando-se afetar as vantagens competitivas entre as empresas que adquirem insumos e/ou vendem mercadorias, e também aos consumidores que não serão onerados com a incidência do ICMS de todas as etapas da cadeia produtiva.

Assim sendo, como a linguagem do Direito é normativa, resta claro que a sistemática de compensação do ICMS, disposta no artigo supramencionado, faculta àquele que se torna devedor de ICMS, a possibilidade de abater seus débitos constituídos, com o quantum de ICMS incidente em operações anteriores.

Já a norma individual e concreta de crédito, surge da descrição em linguagem competente das entradas de mercadorias no estabelecimento do adquirente, que deverão ser vertidas em linguagem competente, para o reconhecimento e utilização através registro em livros fiscais e contábeis, sendo tal formalização imprescindível ao reconhecimento do direito creditório, pois para o Direito as situações fáticas não se vinculam a ele, devendo tal evento ser traduzido em linguagem que o próprio Direito previu para seu reconhecimento.

Assim, conforme entendimento consagrado da doutrina, que aqui reproduzimos através das palavras do Professor Argos Campos Ribeiro Simões: “Sem a linguagem jurídica, não há fato possível de reconhecimento pelo Direito. Sem linguagem jurídica, para o Direito, nada aconteceu”.

E segue o Autor:

“O papel da linguagem na denominação dos objetos do mundo revela os valores que o sujeito emissor de juízos constrói sobre estes objetos.

Sobre a relação do mundo bruto e a linguagem própria ao seu reconhecimento, ensina Aurora Tomazini de Carvalho:

‘Não existe mais um mundo, em si, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma essência nas coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca .em si.. Assim, não há uma correspondência entre a linguagem e o objeto, pois este é criado por ela. A linguagem, nesta concepção, passa a ser o pressuposto por excelência do conhecimento”⁷

⁷ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro, A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea; artigo publicado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Assim, após o devido registro fiscal e contábil do imposto pago na compra de mercadoria, o imposto devido na saída do bem, no qual a matéria prima foi incorporada ou manufaturada, deve ser o resultante da realização de hipótese normativa tributária, no Ordenamento paulista, tal premissa é trazida pelo artigo 38 da Lei Estadual nº6.374/89:

“**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.

§ 2º - O crédito deve ser escriturado por seu valor nominal. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 10.619/00, de 19-07-2000; DOE 20-07-2000).

§ 3º - O direito ao crédito extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento fiscal.

§ 4º - O estabelecimento que receba mercadoria devolvida por particular, produtor ou qualquer pessoa natural ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documento fiscal, pode creditar-se do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, segundo o disposto em regulamento.”

Portanto, com relação ao ICMS incidente sobre circulação de mercadorias, concluímos que para a utilização do direito creditório, oriundo do respeito ao Princípio da Não Cumulatividade, o estabelecimento comercial deverá estar enquadrado nas seguintes hipóteses:

- i) que haja entrada física ou simbólica de mercadorias;
- ii) que tenha sido cobrado um montante de imposto quando da transferência de disponibilidade das mercadorias, pois é vedada a tomada de crédito de mercadorias atingidas pela isenção ou não incidência de ICMS; e
- iii) que a mercadoria seja necessariamente utilizada como insumo, pois a não cumulatividade e o consequente direito creditório não se aplica a bens que são consumidos pelo adquirente e que não tenham relação com sua atividade produtiva.

2.1. DEFINIÇÃO DE INSUMO

Insumo é tudo aquilo que é adquirido para utilização no processo produtivo e que, ao final, integra-se ao produto, podendo ele ser bem ou serviço.

Constituem-se insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção.

Na hipótese tratada, delimitamos que os insumos são aqueles comprados pelos produtores para consumo em suas atividades, possibilitando a venda de uma mercadoria ou serviço tributado pelo Imposto sobre Valor Acrescido - IVA, como é o caso do ICMS.

3. DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DE DOCUMENTO FISCAL

Passada a análise de critérios essenciais sobre o estudo do imposto em comento, adentramos ao cerne da questão proposta para esse trabalho de conclusão, qual seja, as atuações praticadas pela Fazenda Estadual de São Paulo, que glosa créditos que foram escriturados por contribuintes compradores de mercadoria, que foram utilizadas como insumo, cujo fornecedor teve sua Inscrição Estadual cancelada pelo Fisco, tornando o documento fiscal que lastreou o negócio jurídico inidôneo.

Em virtude da declaração de inidoneidade, que ocorre, via de regra, após a operação, da documentação fiscal do estabelecimento que forneceu as mercadorias ao estabelecimento comprador, a autoridade fiscal responsável pela lavratura do AIIM procede a glosa dos créditos de ICMS que foram tomados por aquele estabelecimento, quando entendem que a documentação não atende às condições previstas no item 3 do § 1º do artigo 59 do RICMS-SP, bem como por se enquadrar na hipótese prevista no artigo 184, também do RICMS-SP, especialmente no que tange aos dispositivos dos incisos I e X, colacionados abaixo:

“Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96).

§ 1º - Para efeito 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;”

Artigo 184 - Considerar-se-á desacompanhada de documento fiscal a operação ou prestação acobertadas por documento inábil, assim entendido, para esse efeito, aquele que (Lei 6.374/89, art. 68, Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 7º, § 1º, e Convênio SINIEF-6/89, art. 89, "caput"):

I - for emitido por contribuinte que não esteja em situação regular perante o fisco nos termos do item 4 do § 1º do artigo 59;

(...)

X - de qualquer modo, ainda que formalmente regular, tiver sido emitido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida”.

Sendo imputado ao estabelecimento empresarial comprador a tendo também sido multa sobre o valor das operações de aquisição das mercadorias realizadas, com base no disposto no artigo 527, inciso II, alínea ‘c’, do RICMS/SP:

“Artigo 527 O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades:

II - infrações relativas ao crédito do imposto:

c) crédito do imposto, decorrente de entrada de mercadoria no estabelecimento ou de aquisição de sua propriedade ou, ainda, de serviço tomado, acompanhado de documento que não atender às condições previstas no item 3 do § 1º do artigo 59 - 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;”

Tais autuações são realizadas após a Administração fazendária desqualificar o contribuinte fornecedor de mercadoria, suspendendo, cassando ou anulando a eficácia da Inscrição Estadual do contribuinte, quando o Fisco identificar a prática de atos lesivos ao Erário e aos outros contribuintes, tais como: i) simulação de existência do estabelecimento ou da empresa; ii) simulação do quadro societário da empresa; iii) inexistência do estabelecimento para o qual foi concedida a inscrição; iv) - indicação incorreta da localização do estabelecimento; v) - indicação de outros dados cadastrais falsos.

A premissa mencionada acima encontra fundamento na Portaria CAT nº 95 de 2006 e no artigo 30 do RICMS-SP, sendo essa uma etapa anterior ao tema delimitado nesse trabalho.

Assim, analisando os preceitos que fundamentam a ação, cujo intuito, acertado, a meu ver, é de retirar da operação aqueles contribuintes que causam prejuízo ao Fisco e aos demais contribuintes, infringindo a livre concorrência⁸

Porém, o Fisco ao glosar os créditos tidos como legítimos pelo adquirente, escriturados e compensados de maneira correta, como manda a legislação sobre o tema, a meu ver não merecem arcar com esse ônus indevido, pois além da glosa dos créditos, o contribuinte deverá arcar com o pagamento de multa de ofício, sendo que as autuações lavradas pelo Fisco encontram os seguintes óbices determinados pela Doutrina e Jurisprudência, que desqualificam, as autuações, que passaremos a tratar.

⁸ O princípio da livre concorrência está previsto na Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso IV e baseia-se no pressuposto de que a concorrência não pode ser restringida por agentes econômicos com poder de mercado. Em um mercado em que há concorrência entre os produtores de um bem ou serviço, os preços praticados tendem a se manter nos menores níveis possíveis e as empresas devem constantemente buscar formas de se tornarem mais eficientes, a fim de aumentarem seus lucros. Na medida em que tais ganhos de eficiência são conquistados e difundidos entre os produtores, ocorre uma readequação dos preços que beneficia o consumidor. Assim, a livre concorrência garante, de um lado, os menores preços para os consumidores e, de outro, o estímulo à criatividade e inovação das empresas.(www.cade.gov.br)

4. DEVER DO ESTADO EM FISCALIZAR SEUS CONTRIBUINTE

A verificação da idoneidade é incumbência privativa do Fisco, conforme determinação do artigo 142 do Código Tributário Nacional⁹, e não do contribuinte. Apenar o contribuinte, que comprovou a regularidade das operações de aquisição de mercadoria e a adoção de condutas para verificar a situação do fornecedor, é absolutamente injusto e antijurídico.

É atribuição do Estado (dever-poder), investigar possíveis prejuízos causados ou que possam causar ao erário em razão de operações irregulares realizadas contra a Fazenda Pública. Caracterizando, nesses casos omissão do Estado em fiscalizar as empresas que atuam de maneira inidônea no mercado.

O cumprimento tardio de seu dever não pode conferir ao Estado o direito de responsabilizar os compradores das mercadorias que não tinham como saber de eventuais fraudes perpetradas pela empresa fornecedora, desde que, constatado na época da realização do negócio jurídico as certidões tributárias estaduais estavam negativas e a condição da empresa fornecedora no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA encontrava-se regular.

Além do mais, os deveres relativos à emissão e recepção de documentos fiscais comportam exame não só do emitente como também daquelas obrigações atribuídas ao comprador, além dos Fiscais de plantão nos Postos de Fiscalização, quando do trânsito em rodovias, pela obrigação de aferirem os veículos que por ali transitam com mercadorias. Têm-se então a presunção de legalidade da documentação a favor do adquirente, com possibilidade do creditamento do ICMS contido no documento fiscal.

⁹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, do ponto de vista do recebedor da mercadoria, os deveres para com o Fisco resumem-se em receber documentos apenas na forma prevista na norma jurídica inserida no RICMS de seu Estado. Se o documento recebido satisfaz integralmente os requisitos da legislação, não é o recebedor responsável por eventuais descompassos entre a realidade e a declaração de fatos, entre os quais não teve qualquer participação. Tampouco tem o dever jurídico de conhecer, assim como o dever de diligência.

É certo afirmar que não é do comprador a obrigação quanto à veracidade dos fatos declarados pelo vendedor, uma vez que sequer tem condições dos mesmos de ter conhecimento.

Portanto, o contribuinte comprador não é substituto do Fisco, como bem asseverou o brilhante autor Celso Antônio Bandeira de Melo, que o recebedor de documento fiscal não é substituto do Fisco:

"Deveras, sua função não é a de um investigador, nem a de um fiscal da Receita, nem a de um detetive, mas a de um comerciante que deve, perante o fisco, colher os dados que outrem está obrigado a lhe fornecer. Aliás, o contribuinte, deste modo, apodera-se de elementos que necessitará perante o fisco e com ele colabora, por esta via, mas não se inverte sua posição. É dizer: não se transmuda primacialmente em servidor do Estado e secundariamente em comerciante, cuja atividade comercial apareceria ao ensejo de estar colaborando com o fisco. Meridicamente, a situação é inversa.

De resto, na posição de recebedor de informações de outrem, o contribuinte não tem de fato os dados concernentes à terceiro, à vida fiscal intestina da outra parte, precisamente por estarem em

pauta fatos alheios. Nem tem, de direito, obrigação de conhecê-los, que, se os tivesse, seria despicienda a imposição do dever de reclamá-los da outra parte. Menos ainda tem, de direito, a obrigação de pôr-se a questionar ou investigar a correção substancial do dever alheio. Faltam-lhe condições objetivas e falta-lhe título jurídico para tanto, quando exercita o poder-dever de reclamar da outra parte o cumprimento da obrigação de exhibir o documento ou fornecer a declaração previstos no art. 20 do Regulamento do ICM. Uma vez atendida pela outra parte aquilo que, segundo a ordem jurídica, pode e deve exigir, está encerrado o papel que lhe quadra quando exercita essa posição. Daí que o fisco nada mais pode pretender dele senão o que os preceitos de direito lhe impõem".¹⁰

Portanto, se há responsabilidade, a responsabilidade é do próprio Fisco e, evidentemente, da empresa cuja documentação fiscal foi considerada inidônea, mas jamais das empresas que negociaram com os fornecedores que aparentavam estar regularmente autorizados pelo **Estado** a operar.

5. IRRETROATIVIDADE DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INIDONEIRDADE

Entendemos que o ato que reconhece a inaptidão do fornecedor só passará a produzir efeitos a partir da publicação e/ou da inclusão desses dados para consulta pública no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços SINTEGRA. Nesse sentido, dispõem os artigos 100, inciso I e 103, inciso I, do Código Tributário Nacional:

¹⁰ DE MELO, Celso Antônio Bandeira. RD-Tributário, jan/jun 1979, pg. 63.

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, **na data da sua publicação;**”(grifamos)

Assim, é imprescindível a publicação ou veiculação da informação de que tal contribuinte é ou está inidôneo perante o Fisco Estadual, podendo essa informação ser disponibilizada no SINTEGRA, cujo acesso à pesquisa é irrestrito, para que a inaptidão pudesse projetar seus efeitos sobre os atos praticados pelo contribuinte.

Sobre a explanação acima, seguem os acórdãos que corroboram a presente posição:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS -VERIFICAÇÃO.

A obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte.

O ato declaratório de inidoneidade só produz efeitos a partir de sua publicação.

Recurso provido.” (1ª Turma do E. STJ, REsp 196.581-MG, Rel. Min. Garcia Vieira, j 04.03.99)

No mesmo sentido, é importante transcrever aresto do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“Anulatória – Débito Fiscal – autuação decorrente de negócios efetuados com empresas inidôneas – Prova da publicação da declaração de inidoneidade – Inexistência – Ato administrativo que só produz efeitos a partir de sua publicação no Diário Oficial – Anulação do auto de infração – Débito cancelado – Recurso Provido”. (Ap. Civ. 146. 787-2 – 14ª CC – Rel. Dês. Marcus Vinicius – j. 10.10.89)

Destacamos, ainda, que o entendimento contido nos precedentes acima citados foi recentemente reafirmado pela Colenda 1ª Seção deste Egrégio Tribunal em virtude do julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, representativo de controvérsia. In verbis:

“(…) Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), **sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.** (...)” (grifamos)

Desse modo, o ato declaratório da inaptidão da semente pode alcançar fatos futuros. Sobre o tema merece destaque a passagem de Hely Lopes Meirelles:

“(…) a publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos, que produzem

consequências jurídicas fora dos órgãos que a emitem, exigem publicidade para a adquirirem validade universal, isto é, perante partes e terceiros.”¹¹

Como se vê, atribuir efeito *ex tunc* ao citado ato declaratório acarreta violação frontal ao disposto nos artigos 101, inciso I e 103, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, bem como aos demais preceitos mencionados nas transcrições supramencionadas.

Nessa ordem de ideias, deve ser privilegiada a interpretação mais benéfica ao contribuinte em matéria de infrações à legislação tributária, conforme o previsto no artigo 112, incisos II e III, do Código Tributário Nacional. Sobre esse tema, confira-se o entendimento da mais abalizada doutrina:

“Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, **qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - ‘in dubio pro reo’.**”¹²(grifamos)

Portanto, considerando que o efeito da declaração de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pelo fornecedor inidôneo deve ser prospectivo, e não retroativo, encerramos o segundo ponto, a nosso ver, que descaracteriza a glosa de crédito e imposição de multa aos contribuintes adquirentes de mercadoria que tiveram a declaração de inidoneidade do documento fiscal, posterior a prática do Negócio Jurídico.

¹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 32ª ed., Malheiros, São Paulo, pg. 94.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2013, pg. 114.

6. DEFINIÇÃO E COMPROVAÇÃO DE BOA-FÉ NA RELAÇÃO COMERCIAL

Inicialmente, cumpre trazemos no início desse capítulo, a definição doutrinária sobre boa-fé, cujos aspectos são notoriamente tratados nas figuras da boa-fé objetiva e boa-fé subjetiva, para a definição das citadas hipóteses nos socorremos às lições da Professora Judith Martins Costa:

"A boa-fé, no sentido objetivo, é um dever das partes, dentro de uma relação jurídica, se comportar tomando por fundamento a confiança que deve existir, de maneira correta e leal; mais especificamente, caracteriza-se como retidão e honradez, dos sujeitos de direito que participam de uma relação jurídica, pressupondo o fiel cumprimento do estabelecido".¹³

"A expressão boa-fé subjetiva denota o estado de consciência ou convencimento individual de obrar (a parte) em conformidade ao direito (sendo) aplicável, ao campo dos direitos reais, especialmente em matéria possessória. Diz-se "subjetiva" justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito na relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé subjetiva está a má-fé, também vista subjetivamente como a intenção de lesar a outrem".¹⁴

¹³ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: Sistema e tópica no processo obrigacional. 1ª ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000; pg.73.

¹⁴ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: Sistema e tópica no processo obrigacional. 1ª ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000; pg. 411.

Levando-se em conta que o Poder Judiciário reconhece a legitimidade dos créditos de ICMS, desde que comprovada a efetividade das operações e a boa-fé do adquirente das mercadorias, ainda que a documentação fiscal relacionada às operações venha a ser posteriormente considerada inidônea, passa-se à demonstração da legitimidade das operações realizadas pelo estabelecimento atuado e de sua boa-fé.

Desse modo, cabe ao contribuinte atuado, cercar-se dos meios de prova elencados abaixo, tendo em vista disposição do art.333, inciso II do CPC¹⁵, para demonstrar que a operação comercial realizada não visava garantir qualquer vantagem ilícita, perante o Fisco ou a seus concorrentes, bem como transparecer sua boa-fé, com a:

- i)** existência de notas fiscais de aquisição que foram declaradas inidôneas, posteriormente a realização do negócio jurídico, tendo em vista que a época do fato a Administração Fazendária considerava o contribuinte, fornecedor da mercadoria, habilitado a prática mercantil;

- ii)** cópias do livro de registro de entradas em que as notas fiscais de aquisição estão escrituradas;

- iii)** cópias dos comprovantes de pagamento efetuados pelo adquirente à empresa fornecedora, em virtude da aquisição das mercadorias; e

- iv)** cópias do Livro Diário, em que se comprova a escrituração dos pagamentos efetuados pela adquirente à empresa fornecedora.

¹⁵ Art. 333. O ônus da prova incumbe (...)II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Além de tais documentos, o sujeito passivo da autuação da glosa de crédito, deverá demonstrar que tomou o devido cuidado em verificar a regularidade da situação legal da empresa fornecedora, à época da contratação realizada, vertidas em comprovação probatória pelas hipóteses a seguir:

- i) condição econômica do fornecedor: existência de contrato de venda da mercadoria entre a empresa fornecedora e com demais adquirentes e confirmação de que a empresa fornecedora possuía os produtos;
- ii) apresentação de certidões negativas de débitos ou positivas com efeitos de negativa, que comprovem a regularidade fiscal do fornecedor perante o Estado, bem como certidão de cadastro do SINTEGRA, á época da realização do negócio jurídico, comprovando-se a validação estatal para que a empresa operasse naquele momento;
- iii) adequação da mercadoria comercializada ao preço de mercado praticado entre cocorrentes da empresa fornecedora.

Pelo exposto, deve o contribuinte, de forma inequívoca, demonstrar a efetividade das operações realizadas e a sua boa-fé, que constituíram a prática de um negócio jurídico lícito, não havendo como o adquirente da mercadoria saber da situação irregular da empresa, deve nortear o julgador a perquirir os fatos tendo em mente a busca da verdade material, sobre o qual nos ensina Paulo de Barros Carvalho:

“No que atina à discussão que se opera perante os órgãos administrativos, há de sobrepor-se a verdade material, a autenticidade fática, mesmo em detrimento dos requisitos formais que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir”¹⁶

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. RDT 9-10, São Paulo; Revista dos Tribunais, jul/dez. 1979, p 284.

Sobre o tema merece destaque, também, as palavras do Professor Argos Campos Ribeiro Simões:

“Sobre a verdade, Eurico Marcos Diniz de Santi adverte que ‘No direito toda verdade é formal. A verdade material é tão-apenas um princípio, um diretivo à conduta da autoridade, que orienta o ato de aplicação do direito.’

Assim, a única verdade jurídica possível seria aquela construída dentro das regras permitidas para sua busca; aquela que o ferramental linguístico jurídico permitisse. Não tendo sentido, assim, falarmos de duas verdades (*formal e material*), mas apenas daquela verdade a ser construída no âmbito das regras do jogo jurídico e não fora dele: *a verdade jurídica*.”

(...)

“Fabiana Del Padre Tomé ensina que:

‘A doutrina costuma distinguir verdade material e verdade formal, definindo a primeira como a efetiva correspondência entre proposição e acontecimento, ao passo que a segunda seria uma verdade verificada no interior de determinado jogo, mas susceptível de destoar da ocorrência concreta, ou seja, da verdade real.

A verdade que se busca no curso de processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica. Daí pro que leciona Paulo de Barros Carvalho que, para o alcance da verdade jurídica, necessário se faz o abandono da linguagem ordinária e a observância de uma forma especial. Impõe-se a utilização de um procedimento específico para a constituição do fato jurídico, pouco importando se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não. Havendo construção de linguagem própria, na forma como

o direito preceitua, o fato dar-se-á por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro¹³ (TOMÉ, 2005, p. 25)'

(...)

“Com isso temos que a *verdade jurídica*, só pode ser construída até onde os limites linguísticos do sistema jurídico o permitem. Construir e afirmar uma *verdade* fora destes limites, seria trapacear na articulação do sistema; não se obtém, assim, uma *verdade jurídica*, mas talvez uma *verdade moral ou econômica ou religiosa ou social*.

A necessidade de documentação hábil ao sucesso de legítimo direito de crédito não passou despercebido a Paulo de Barros Carvalho quando afirma que é requisito para o aproveitamento do redito que esteja ela vertido em documento hábil para certificar a ocorrência do fato que dá ensejo à apuração do crédito.”¹⁷

Abrindo parênteses, entendemos que o dever de ressarcimento do ICMS ao Erário cabe ao estabelecimento fornecedor declarado inapto, sendo assim, é de supor que a Administração Fazendária se empenhe em reaver esses valores daquele contribuinte, e, em reavendo qualquer montante, a exigência contra o estabelecimento adquirente, cujos créditos foram glosados, representará enriquecimento ilícito do Estado, uma vez que, ao mesmo tempo, o Fisco glosa os créditos de ICMS dos adquirentes e, certamente, buscará os valores que deixaram de ser pagos pelos fornecedores emitentes de notas fiscais inidôneas.

¹⁷ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea; artigo publicado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET;

7. ANÁLISE DA POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

No entanto, em que pesem as inúmeras autuações lavradas pelo Fisco Paulista, Estado objeto de nossa análise, passamos a analisar a jurisprudência sobre o tema, onde verificamos que a manutenção dessas autuações vem caindo por terra, pois o poder judiciário, com repercussão nos julgados do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT-SP, com base no entendimento firmado através da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça – STJ, abaixo colacionada:

“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.”

Dentre os acórdãos citados como precedentes para a formulação da Súmula acima transcrita, pode ser citado o acórdão proferido pela 1ª Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.148.444-MG, sob a relatoria do então Ministro daquela Corte, Exmo. Sr. Dr. Luiz Fux, realizado de acordo com a sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil).

De tal julgamento destacamos as seguintes passagens que ajudam a interpretar a motivação e o alcance que se pretendeu atingir com a edição da Súmula 509:

“(…) O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente, declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, sendo certo que o ato declaratório da

inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...).

(...) A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o art. 136 do CTN.

Para o STJ, o comprador de boa-fé não pode ser penalizado pela verificação posterior de inidoneidade da documentação, cuja atribuição é da Fazenda.

Entendemos assim, que para evidenciar que o contribuinte agiu de boa-fé, basta provar que realmente houve o negócio jurídico, sendo que para as empresas envolvidas, no caso em tela o adquirente de mercadoria, o que interessa para a prática do negócio é a mercadoria, o preço e as condições da entrega daquilo que foi adquirido, assim como o cumprimento das cláusulas ajustadas pelas partes envolvidas na transação comercial.

Por oportuno, trazemos à baila, os ensinamentos de Miguel Reale e a sua definição sobre negócio jurídico:

“negócio jurídico é aquela espécie de ato que, além de se originar de um ato de vontade, implica a declaração expressa da vontade, instauradora de uma relação entre dois ou mais sujeitos, tendo em vista um objeto protegido pelo ordenamento jurídico”.¹⁸

¹⁸ REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, Saraiva, São Paulo, 5ª ed., 1978, p. 135.

Consequentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Diante de do exposto, podemos concluir que a possibilidade de êxito nas defesas apresentadas pelos contribuintes que sofreram a presente exação está arraigada nos preceitos indicados abaixo, definidos pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, tendentes a reconhecer a boa-fé do contribuinte:

- i) Comprovação da efetividade do negócio jurídico relações, agindo o adquirente dentro das condições adotadas na praxe de seu objeto normalidade comercial, transparecendo a boa-fé do contribuinte autuado;
- ii) Comprovação de que a anulação, cassação ou suspensão da inscrição estadual do contribuinte fornecedor, e a consequente inidoneidade das notas fiscais, foram formalizadas pela Administração Fazendária em momento posterior aos negócios jurídicos realizados;
- iii) Comprovação de que o contribuinte adquirente, na época dos negócios jurídicos realizados, verificou as informações do **SINTEGRA**, indicando a regularidade do contribuinte fornecedor suposto emitente na época das operações atestaria a não negligência na atividade fiscal limitada atribuível ao contribuinte adquirente, e a regularidade fiscal do fornecedor, através de consulta a sua certidão negativa de débitos estaduais.
- iv) Pagamento comprovado ao fornecedor dos valores das notas fiscais.

CONCLUSÃO

Após décadas de discussão nas esferas judicial e administrativa, o Superior Tribunal de Justiça-STJ, após a edição da recentíssima Súmula 509, publicada pelo DJe do dia 31/03/2014, sedimentou a Jurisprudência sobre o tema, declarando ser legítimo o crédito de ICMS pela aquisição de mercadorias que, *a posteriori*, tiveram as respectivas notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco estadual, bem como que os contribuintes adquirentes de tais mercadorias de boa-fé tem assegurado o direito do aproveitamento regular do crédito quando da compra das referidas mercadorias.

Portanto, quanto for comprovado que o contribuinte adquirente, realizou operações imbuído de boa-fé, demonstrada a veracidade das operações com mercadorias, ainda que posteriormente o Fisco venha a declarar inidoneidade do fornecedor destas, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação, bem como em decorrência da boa-fé que se exige do adquirente, no que concerne à documentação pertinente à assunção de regularidade do alienante, cabendo o Poder de Polícia ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136 do CTN.

Assim, no meu modo de ver, agiu de forma acertada o Superior Tribunal de Justiça-STJ, norteando os contribuintes sobre os requisitos necessários para se descaracterizar as autuações, cujas provas acostadas nos autos demonstram, de forma objetiva, a boa-fé do contribuinte, sem se ater a caráter subjetivos de conduta, pois, sabe-se que, atualmente, muitas operações comerciais são realizadas por meio eletrônico, o que impossibilita o adquirente a identificar alguma situação do fornecedor que transpareça alguma inidoneidade, além dos documentos e solicitações públicas que poderiam ser exigidos à época da negociação.

BIBLIOGRAFIA

CAMPILONGO, Paulo Antônio Fernandes (coord.). ICMS: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008;

CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Editora Noeses, 2010;

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo. Ed. Malheiros, 2009;

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2006;

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Editora Noeses, 2008;

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2013;

CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. RDT 9-10, São Paulo; Revista dos Tribunais, jul/dez. 1979;

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário, Revista Dialética de Direito Tributário, Julho 1998;

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Não cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), Não Cumulatividade tributária, Dialética; Fortaleza, ICET, 2009

MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no direito privado: Sistema e tópica no processo obrigacional. 1. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000;

MEIRELLES, Hely Lopes. *in* Direito Administrativo Brasileiro, 32ª ed., Malheiros, São Paulo;

MOREIRA, André Mendes, Não comutatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos, artigo publicado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET;

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2000;

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*, Saraiva, São Paulo, 5ª ed., 1978;

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea; artigo publicado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET;

TOMÉ , Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005.