

ICMS – Crédito Indevido – responsabilidade de fornecedores e adquirentes

Edison Aurélio Corazza

**Advogado, Mestre em Direito Tributário e Juiz da Câmara Superior
do TIT**

Afastamento da boa-fé

RVC

Efeitos tributários relativos à aquisição ou venda de mercadorias **de fornecedores ou adquirentes declarados posteriormente inidôneos** pelas Fazendas dos Estados, seja por qual razão for, vem há décadas sendo discutida nos tribunais tributários administrativos e judiciais, em especial **quando a outra parte se apresenta no negócio jurídico de boa-fé, desconhecendo irregular da outra parte.**

As soluções jurídicas em ambas as esferas oscilaram, inclusive, de modo a desconsiderar a boa-fé da parte inocente, por força do artigo 136 do CTN:

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.

Se a intenção do agente, para fins tributários, é irrelevante, sua boa fé tem igual característica.

Entretanto a realidade evidenciou que **uma das partes é tão vítima da fraude quanto o fisco.**

Mudança de cenário jurisprudencial

RVC

Muitos contribuintes, na condição de inocente da fraude aplicada ao fisco, buscaram assegurar de o direito de não arcar com o ônus tributário **a que não deram causas**, criando uma arsenal de decisões, que, de uma forma ou de outra, **estabeleceram critérios para se identificar a existência da boa-fé da parte e afastar a exigência tributária nessas situações.**

Em sessão temática realizada em 29 de maio de 2012 a Câmara Superior do TIT julgou diversos casos em que se **debateu a possibilidade de declaração de inidoneidade** de documentos fiscais emitidos por fornecedor ou adquirentes de mercadorias emitidos por fornecedor ou adquirentes de mercadorias **e a prova de boa-fé do adquirente ou fornecedor não ser penalizado em tal situação.**

Referidos julgamentos tomaram por base o quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.148.444/MG, tido por *recurso representativo da controvérsia*.

Recurso Especial nº 1.148.444/MG

RVC

Referida decisão foi assim ementada:

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

1. **O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: (...)).**

2. **A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).**

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo **que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.**"

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

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Súmula 509 do STJ

RVC

Nos termos do julgamento da Corte judiciária especial e que serviu de espelho para as decisões da Câmara Superior administrativa, esta último entendeu por necessário à caracterização da boa-fé do adquirente a:

- i. **Declaração de idoneidade posterior à celebração do negócio jurídico efetivo;**
- ii. **Comprovação de que o adquirente de boa-fé verificou a regularidade fiscal da alienante;**
- iii. **Existência de prova de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram glosadas; e**
- iv. **A demonstração da veracidade da compra e venda efetuada, não só pelas notas fiscais, mas por outros elementos fáticos suficientes a tal conclusão.**

O que à primeira vista parecia ser a pá de cal na solução da controvérsia, acabou por acrescentar outro ingrediente refletido na expressão **veracidade da compra e venda**, que veio também se apresentar na Súmula 509 do STJ que assim declara:

*“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**”*

Veracidade incorpora **verdade**, podendo-se interpretar a Súmula como a necessidade de um negócio jurídico real, **realizado por partes (alienante e adquirentes) legítimas e com capacidade para tanto**, cujas **qualificações sejam fidedignas** até mesmo na sua formalização, em especial nos documentos fiscais.

Referido ponto de vista, **esvazia a razão de ser da própria Súmula**, tornando-a **inócua e sem consequências práticas, vazia de conteúdo**.

Súmula 509 do STJ

RVC

Súmulas **não admitem interpretação literal**, pois tem por natureza intrínseca ser **um resumo do entendimento jurisprudencial baseado em decisões reiteradas sobre o mesmo assunto**. Neste sentido, **a exegese do texto sumular deve necessariamente estar alinhada ao conteúdo destes julgamentos**.

“ ... a Súmula do Supremo Tribunal Federal substituiu as fundamentações doutrinárias. Substituiu até mesmo a citação dos textos legais aplicáveis ao caso. Por sua vez o texto da Súmula é substituído por um Signo: a cifra aritmética (...) para que sejam conhecidos e obedecidos os efeitos jurídicos numerosos e particularíssimos da legislação que impõe a disciplina jurídica à conduta dos indivíduos que integram um Estado, **é indispensável que a regra jurídica continue a ter formulação em texto escrito, isto é, a sua estrutura deverá ser enunciada por linguagem que formule uma específica estrutura lógica e não por linguagem que enuncie simples afirmações dogmáticas e muito menos, por imagens, ou signos ou números. (...) perde a oportunidade de aperfeiçoar o instrumental jurídico e substituir o que se tornou obsoleto (ou prejudicial) por novas regras jurídicas. Perde a humanidade. Coisifica-se**

A civilização do número, predominando sobre a civilização do texto, já determinou distorções e atrofias na atitude mental do homem, a tal ponto que este texto, que acabou de ser escrito, se for lido por juristas, será julgado fantasia.” Alfredo Becker, “Carnaval Tributário” (Saraiva, São Paulo, 1989)

Quando da publicação Súmula 509, o Superior Tribunal de Justiça anunciou que a mesma teve sua origem nos seguintes precedentes da Corte especial:

AgRg no REsp 1228786 SP 2009/0161110-5, Decisão: 21/08/2012, DJE: 29/08/2012;

AgRg nos EDcl no AREsp 102473 SP 2011/0241353-7, Decisão: 26/06/2012; DJE DATA:02/08/2012;

AgRg no AREsp 80470 SP 2011/0197352-5. Decisão: 12/06/2012; DJE DATA:26/06/2012;

AgRg no AREsp 91004 SP 2011/0210706-4, Decisão: 16/02/2012; DJE DATA:27/02/2012;

REsp 1215222 SP 2010/0179015-0, Decisão: 18/10/2011; DJE DATA: 11/11/2011;

AgRg no Ag 1239942 SP 2009/0196576-0, Decisão: 01/09/2011, DJE DATA: 09/09/2011;

REsp 1148444 MG 2009/0014382-6, Decisão: 14/04/2010,

Súmula 509 do STJ

RVC

Todos os precedentes citados **remetem suas razões à outras decisões de igual substância, sem trazerem qualquer fundamentação expressa**, representando unicamente que o STJ uniformizou seu entendimento quanto à questão, **exigindo do operador o direito uma retroação maior nas decisões do Tribunal para chegar à essência do quanto sumulado**.

A discussão alcançou a Corte Especial de Justiça, com destaque no final da década de 90, conforme demonstra a ementa abaixo, uma das primeiras acerca do tema:

*EMENTA Tributário. Execução Fiscal. ICMS. Infração Tributária. Autuação. Quebra do Diferimento. **Comprador Irregular - Documentação Inidônea. Vendedor de Boa-Fé. 1 - Não pode o vendedor, que realizou a transação de boa-fé, emitindo nota fiscal de produtor para fazer acompanhar a mercadoria, ser responsabilizado se, à época da transação, o comprador mostrou-se regularmente cadastrado, emitindo nota fiscal correspondente à entrada da mercadoria em seu estabelecimento, sendo somente posteriormente constatada a inidoneidade na sua constituição.** 2 - Recurso improvido. Ministro Milton Luiz Pereira - Presidente Ministro José Delgado - Relator." (RECURSO ESPECIAL nº. 191529/SP (98/0075535-7) - D. J. U, 1, de 22.03.99, pg. 99.)*

Da ementa já se infere que para o STJ, **a situação irregular de uma das partes da relação comercial é irrelevante para a descaracterização do negócio jurídico da compra e venda**.

Em abril de 2010 a 1ª Seção do Tribunal uniformizou o entendimento daquela Corte em relação "**à possibilidade do uso de créditos do ICMS decorrentes de operações de compra de mercadorias cujas notas fiscais foram declaradas posteriormente inidôneas pelo Fisco - as chamadas notas frias.**"

No julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, proposto pelo Estado mineiro, a Corte definiu que a empresa **tem direito ao crédito do imposto** ao demonstrar **apenas que a operação de fato ocorreu e que o cadastro do vendedor da mercadoria estava regular no Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) na época da aquisição**.

No voto que pôs fim a discussão, o Ministro Relator Luiz Fux elucidou que a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de estabelecer **que o comerciante que compra a mercadoria com nota fiscal - posteriormente declarada fraudulenta - é considerado terceiro de boa-fé, situação que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS, desde que fique demonstrada a existência real da compra e venda efetuada**.

A veracidade do negócio jurídico deve ser avaliada sob o ponto de vista da parte de boa-fé

RVC

Nas palavras do Ministro relator do julgado "*cabe ao comprador de boa-fé exigir, no momento da celebração do negócio jurídico, a documentação que comprove a regularidade do vendedor,*" **cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide o artigo 136 do CTN, segundo o qual, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato**".

"EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO - CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. 1. **O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação** (Precedentes das Turmas de Direito Público: (...)). 2. **A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante)**. 3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: (...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que **as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade**, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). **No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas** (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes. 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS. 5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (Resp 1.148.444 - DJ: 27/04/2010 - MINISTRO LUIZ FUX Relator)

A veracidade do negócio jurídico deve ser avaliada sob o ponto de vista da parte de boa-fé

RVC

Segundo, a Corte Judicial Especial, a intenção do agente, no caso dos autos, **seja ele o adquirente ou o alienante de** boa-fé, afasta não só a sua responsabilidade por infrações tributárias, como também o encargo tributário.

Assim, no nosso modo de entender, a veracidade do negócio jurídico **deve ser avaliada sob o ponto de vista da parte de boa-fé, e não pelo contexto total da operação**, valorando-se o outro polo da relação, **que é totalmente irrelevante para este fim**, nos termos consignados pela Corte Judicial Especial, onde se debateu a possibilidade de declaração de inidoneidade de documentos fiscais emitidos por fornecedor/adquirente de mercadorias e a prova de boa-fé da outra parte.

-

RVC

Reis, Rocha & Carvalho
Sociedade de Advogados

Rua Olimpíadas, 66 - 10º andar
Vila Olímpia - São Paulo - SP
04551-000 Brasil

T. +55 11 4861 7700
www.rvc.law