

### ICMS. Nota fiscal inidônea. Efeitos retroativos e a boa fé do adquirente da mercadoria. Súmula 509 do STL e o rigor interpretativo dos tribunais administrativos e instâncias inferiores

Marcel Scotolo<sup>1</sup>

1. Delimitação do Objeto; 2. Casos Concretos; 3. Os Fundamentos da Administração Tributária; 4. O Artigo 203 do RICMS, a Boa-Fé do Contribuinte e a Função do Estado; 5. A Súmula 509 do STJ; 6. Cenário Atual - O Rigor Interpretativo das Decisões de Primeira e Segunda Instância e a Inexistência de Solidariedade se Não Demonstrado o Interesse Comum. 7. Conclusão.

#### 1. Delimitação do Objeto

A questão das consequências advindas da desqualificação de empresas comerciais e declaração de inidoneidade dos documentos fiscais emitidos por elas tem clamado muita atenção dos operadores do Direito Tributário quando há aplicação de efeitos retroativos à cassação das inscrições estaduais. As discussões surgem não só em razão dos valores envolvidos, que individualmente podem não ser tão vultosos quanto os que englobam outros temas, como também pela matéria orbitar outros importantes institutos, principalmente a boa-fé de terceiro, a segurança jurídica, as funções/obrigações do Estado e a responsabilidade por suas próprias ações e/ou omissões.

O presente estudo, ainda que de forma sucinta, pretende descrever o cenário das autuações fiscais promovidas pelo Estado de São Paulo e abordar dos aspectos específicos, quais sejam: a boa-fé do contribuinte adquirente das mercadorias vendidas por aquele declarado pelo Fisco como inabilitado para a prática comercial; e o rigor interpretativo dado pelas instâncias inferiores na avaliação das provas produzidas em defesa do autuado/executado que alega conduta lícita. Como se verá, a contrapartida não tem o mesmo peso e tem sido irrelevante para o Poder Judiciário de primeira e segunda instância se, ao contrário e anteriormente, o Fisco prova a má-fé do contribuinte.

---

Advogado e Consultor Tributário - Sócio do escritório Scótolo, Souza e Cunha – Sociedade de Advogados, responsável pelo contencioso tributário. Pós-graduado em Direito Processual Civil e em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas – PUC-Campinas, com treinamento em Gestão Estratégica de Impostos pela Faculdade Trevisan e planejamento tributário pela Associação Paulista de Estudos Tributários – APET. Cursando LL.M. em Direito Empresarial pelo Instituto Internacional de Ciências Sociais – Centro de Extensão Universitária – IICS-CEU.

### 2. Casos Concretos

Com intuito de melhor elucidar o que se discute, escolhemos dois casos concretos a que tivemos acesso e que bem demonstram o entendimento fiscal da Administração Tributária paulista:

#### a) Pequeno comércio (optante pelo Simples)

Recebeu mercadoria no valor total de R\$ 200.192,50 (duzentos mil, cento e noventa e dois reais e cinquenta centavos), acompanhada de documentação INÁBIL, ou seja, desacompanhada de documento fiscal, segundo o art. 184, I do RICMS/00 (Decreto 45.490/00). O contribuinte adquiriu mercadorias nas datas e valores especificados no Demonstrativo I de fls. 05 e 06. As notas fiscais, supostamente emitida por (...), foram consideradas inidôneas por simulação de existência de estabelecimento para o qual foi obtida a inscrição, conforme Ficha Resumo e Relatório de apuração de fls. 84 a 88. As notas fiscais, de fls. 12 a 83, foram apreendidas através do Auto de Apreensão de Livros e Documentos nº (...), de 14/04/2003, de fls. 08 a 11. O imposto foi cobrado por responsabilidade tributária, solidariamente, segundo o artigo 11, XI c/c § 1º, do RICMS/00 (Decreto 45.490/00). Demais documentos comprobatórios foram juntados às fls. 89 a 128.

INFRINGÊNCIA: Art. 203, do RICMS (Dec. 45.490/00)

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. III, alínea “a” c/c §§ 1º, 9º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45480/00).

#### b) Distribuidora de Bebidas (produto submetido à substituição tributária)

1. Recebeu nos períodos indicados no demonstrativo anexo [maio a julho 2004] mercadorias no valor total de R\$ 269.337,45 (duzentos e sessenta e nove mil, trezentos e trinta e sete reais e quarenta e cinco centavos), desacompanhadas da documentação fiscal. Documentos fiscais desclassificados nos termos do artigo 184, Inciso I, do RICMS2000, conforme despacho do Delegado Regional Tributário da Capital – DRTC-I (...) que cassou a I.E. (...)

INFRINGÊNCIA: Art. 203, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. III, alínea “a”, c/c §§ 1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

OBSERVAÇÕES: (...)

4. Imposto das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária cobrado por solidariedade prevista no artigo 11, inciso XI, c/c § 1º do RICMS2000 (aprovado pelo Decreto 45.490 de 30/11/2000).

Esses simplórios descritivos demonstram bem o posicionamento da Administração Pública, sendo importante destacar que, nos dois exemplos trazidos à reflexão, muito antes de atingir as autuadas, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo – FESP cassou as inscrições estaduais de seus fornecedores. Em verdade, as declarações de inidoneidade dos documentos fiscais por eles emitidos foram publicadas no Diário Oficial cerca de quatro anos após as operações de compra e venda terem sido realizadas com as autuadas.

Nesse período, enquanto as operações ocorriam, antes de efetuar qualquer compra, cumprindo suas obrigações e justamente com o intuito de não lidar com agentes comerciais em situação irregular, as autuadas consultaram a situação cadastral dos fornecedores e constataram que os registros da própria FESP, disponibilizados via Sintegra, indicavam o status: HABILITADO.

Não obstante a inidoneidade das notas fiscais que retratam as operações tenha sido declarada muito tempo depois, o Estado insiste em dar efeito retroativo a novel situação fiscal da vendedora e autuar os que dela compraram, exigindo, por solidariedade, o imposto que alega não ter recebido do titular da inscrição cassada, além de aplicar multas punitivas por supostas condutas indevidas.

Parece e é difícil compreender a absurda lógica fiscal, mas, no rigor dos libelos transcritos, as empresas são autuadas por receber mercadorias “desacompanhadas” de documentação fiscal, muito embora o próprio Fisco afirme que as notas fiscais foram apreendidas através do Auto de Apreensão de Livros e Documentos. Em verdade, quer a Administração Tributária dizer: “como hoje cassei os registros fiscais do seu fornecedor, você comprador será punido por compras feitas junto a ele quatro anos atrás”. Vale dizer, para o Fisco não importa o momento no qual a declaração de inidoneidade ocorreu.

A nosso ver, contudo, os próprios autos de infração evidenciam que os fatos identificados, somados às respostas dadas pelo Sintegra, não justificam a pretensão fiscal.

### 3. Fundamentos da Administração Tributária

O artigo 203 do RICMS SP é explícito ao dispor que o destinatário da mercadoria ou do serviço é obrigado a exigir documento fiscal hábil, com todos os requisitos legais, de quem o deva emitir. Por sua vez, o artigo 184 do mesmo regulamento esclarece que considerar-se-á desacompanhada de documento fiscal a operação ou prestação acobertadas por documento inábil, assim entendido, para esse efeito, aquele que for emitido por contribuinte que não esteja em situação regular perante o fisco. É a conjugação dessas normas, incluindo o artigo 11, XI, §1º, do RICMS, que cria o

fundamento central do posicionamento do Fisco, até mesmo quando se trata de declaração de inidoneidade com efeito retroativo “desde sempre” (desde a abertura da empresa cuja inscrição foi cassada).

Isso implica concluir que a Administração Pública, sob o manto de seus poderes de tributação e de polícia, entende ter o direito de cobrar tributos e punir contribuintes sob a alegação de que eles seriam os responsáveis por exercer as funções estatais básicas de fiscalização e publicidade de seus administrados.

As perguntas que ficam, então, são as seguintes:

- a) Qual o alcance das normas nas quais está calcada a posição fiscal? Podem tais dispositivos ser invocados para se questionar operações ocorridas antes da declaração de inidoneidade dos vendedores?
- b) A simples declaração de inidoneidade do vendedor faz prova da má-fé de seus compradores? Em caso negativo, cabe ao Fisco presumir a má-fé sem qualquer elemento concreto de prova?
- c) Qual o valor das informações contidas nos sistemas de consulta do próprio Fisco (Sintegra) como prova da boa-fé do adquirente das mercadorias?
- d) Pode a Administração Pública, com evidente intuito de alimentar ainda mais sua voraz arrecadação, jogar para os contribuintes a responsabilidade de, num exercício de futurologia, identificar quem será ou não declarado inábil para a prática comercial?

Por se tratar de um estudo sucinto, não temos a pretensão de agora discorrer profundamente sobre todos os princípios e garantias e todas as normas que podem ser invocadas e, assim, responder detalhadamente cada uma dessas questões. Todavia, acreditamos que numa abordagem simples é possível respondê-las com uma visão geral do tema. Começamos examinando se o citado artigo 203 RICMS, figura central da conduta fiscal e conduta do contribuinte/responsável autuado.

#### 4. O Artigo 203 do RICMS, a Boa-Fé do Contribuinte e a Súmula 509 do STJ

Como salientamos no tópico anterior, a posição administrativa está calcada no suposto descumprimento do comando previsto no art. 203 do RICMS SP (Dec. 45.490/00). Contudo, nem sempre essa obrigação é descumprida e a norma contida no dispositivo não pode ser invocada sem critério para justificar a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inidoneidade.

Em muitas situações (inclusive nas dos casos exemplificados), é fácil identificar que o autuado cumpriu integralmente a obrigação de exigir a documentação fiscal hábil de seu fornecedor (art. 203 RICMS SP). Isso porque, além de o próprio Fisco relacionar as notas fiscais que acompanharam as mercadorias adquiridas (prova pré-constituída em

favor dos contribuintes de que não realizou operações “desacompanhadas” de documentos fiscais), ele nem se atreve a alegar que o fornecedor não tinha Autorização de Impressão de Documentação Fiscal – AIDF, ou que tal documento não existisse ou que essa licença tivesse sido cassada à época das transações comerciais. Parece-nos evidente que como sempre teve plena ciência da regularidade das operações, a Secretaria da Fazenda sequer toca nesse relevante tema.

Deveras, como já ressaltado, é obrigação dos contribuintes consultar a regularidade da empresa da qual pretendem adquirir mercadorias. Por esse motivo, ainda na fase de fiscalização eles apresentam ao Fisco os resultados das pesquisas feitas junto aos Cadastros Comerciais e Fiscais na época das compras realizadas. Ora, se as consultas feitas principalmente perante os órgãos públicos (Receita Federal e Secretaria da Fazenda) indicam regularidade da vendedora, não havendo nenhuma restrição a que a Administração Tributária já tenha dado publicidade, qual o impedimento para que a operação se realize? Por óbvio, nenhum! E como pode o próprio Fisco pretender punir seu administrado posteriormente? Não pode. Por se tratar de documentação fiscal hábil e atual (naquela ocasião, claro) emitida por instituições oficiais, não se pode dizer que seria razoável por parte do Fisco exigir que, num exercício de futurologia, o contribuinte adivinhasse que seu fornecedor viria a ter a inscrição estadual cassada.

As consultas no próprio sistema cadastral da Secretaria da Fazenda, por meio do chamado SINTEGRA – Consulta Pública ao Cadastro do Estado de São Paulo, p. ex., não podem ser tratadas como mero indício de que o contribuinte não sabia de possível irregularidade do fornecedor. Em verdade é efetiva e inquestionável prova pré-constituída em favor do contribuinte, pois evidencia inclusive que o Fisco (órgão integrante do Poder Público, que representa toda a sociedade) acreditava e atestava a regularidade daquela inscrição estadual no momento das transações. Se a Administração Pública atesta a condição de HABILITADO de um administrado, não pode depois querer punir um terceiro que com aquele interagiu sob o manto da lei e, portanto, em evidente exercício da boa-fé. Vale repetir, se no íterim da transação comercial, houve acesso aos cadastros fazendários e dali nada se retirou que desabonasse as operações de venda e compra, impossível penalizar o adquirente seja por meio de multa, seja com o lançamento do imposto.

Convém salientar que o dever previsto pelo art. 203 RICMS/00, no sentido de exigir documento fiscal hábil, não é sinônimo de dever de fiscalizar profundamente seus fornecedores e compradores, realizando diligências para verificar a regularidade de livros contábeis, endereço e instalações físicas. Enquanto aquele dever atinge o contribuinte, este último é dever privativo do Fisco Estadual.

Acolhe esse entendimento o ilustre mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, demonstrado de forma precisa no parecer datado de 27 de julho de 2003 e que, em razão

da sua importância, mereceu ser publicado na Revista de Direito Tributário nº 62 e do qual destacamos os seguintes trechos:

“Ao travarem relação jurídica com ressonância fiscal os contratantes têm o dever de exibirem, um ao outro, suas Fichas de Inscrição de Contribuinte (FIC). Daí resulta participarem ambos de uma dupla situação jurídica, em reciprocidade, a saber: a) posição passiva, em relação ao outro, quanto ao dever de exigir documento; b) posição ativa em relação ao outro, quanto ao poder de exigir a exibição dele. Conforme esteja em uma ou outra dentre as duas posições jurídicas que devem ocupar reciprocamente, suas situações ante o fisco são distintas. Ou seja: a) Quem exhibe (isto é, enquanto nesta posição) assume perante o Fisco a responsabilidade pelo que exibiu, pois a outra parte nada mais pode fazer senão consultar e conferir formalmente o documento que lhe é apresentado, nisto ficando esgotado seu dever; b) Quem recebe as informações (isto é, enquanto nessa posição) assume perante o Fisco a responsabilidade de transmitir com fidelidade os dados que consultou no FIC. Não é dele a obrigação quanto à correção do FIC, validade e operatividade dele. Desde que o documento apresentado possua correta exteriorização do FIC, consistentes dos elementos que deve ter, só lhe assiste aceitá-lo. Sua posição é de meramente a de quem exige da outra parte documento que a norma jurídica prevê. Sua função não é a de um investigador, nem a de um fiscal da Receita, nem a de um detetive, mas de um comerciante que deve, perante o Fisco, colher dados que outrem está obrigado a lhe fornecer”. (Bandeira de Mello, Celso Antônio, *Ilícito Tributário (Notas Frias)*, Revista de Direito Tributário vol. 62, São Paulo, p. 26)”.

Como se vê, o responsável pela referida obrigação acessória não substitui o dever privativo da Fazenda Estadual de fiscalizar seus contribuintes. É o que diz, importante frisar, a própria Constituição do Estado de São Paulo:

Artigo 115 - Para a organização da administração pública direta e indireta, inclusive as fundações instituídas ou mantidas por qualquer dos Poderes do Estado, é obrigatório o cumprimento das seguintes normas: (...)

XX - a administração fazendária e seus agentes fiscais de rendas, aos quais compete exercer, privativamente, a fiscalização de tributos estaduais, terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei; (destaque adicionado).

Totalmente imprópria, portanto, a pretensão de querer imputar ao administrado as funções privativas do administrador: fiscalizar o recolhimento de tributos estaduais.

### 5. A Súmula 509 do STJ

Decisões do Superior Tribunal de Justiça - STJ ratificam essa conclusão. Como exemplo disso, citamos:

“1. Ultrapassada a fase da venda e compra, consumado o fato gerador, até então não exigível o imposto devido diretamente do vendedor, estabelecida legalmente à obrigação do comprador fazer o recolhimento substituto tributário, não pode a fiscalização impor àquele o dever de recolher o tributo. O vendedor não tem a obrigação legal de fiscalizar os atos e comportamento do comprador, a quem a lei deferiu a responsabilidade tributária. Ao Estado incumbe fiscalizar, sendo inaceitável a pretensão de perpetuar obrigação sem causa ao vendedor contribuinte substituído. 2. Recurso não provido.” (REsp 183644 / SP - DJ 11.03.2002 p. 175)

"[...] 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. [...]" (AgRg nos EDcl no AREsp 102473 SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2012, DJe 02/08/2012)

"[...] A Primeira Seção desta Corte, por meio do REsp 1.148.444/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 27/4/10, submetido à norma do art. 543-C do CPC, firmou entendimento no sentido de que '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'. [...]" (AgRg no Ag 1239942 SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 09/09/2011)

"[...] A Primeira Seção deste Tribunal possui o entendimento de que é legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS efetuado por comerciante de boa-fé que adquire mercadoria cuja nota fiscal emitida pela empresa vendedora posteriormente seja declarada inidônea, desde que comprove que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, tendo em vista que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. [...]" (AgRg no AREsp 80470 SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 26/06/2012)

"[...] A jurisprudência desta Corte de Justiça, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, e da Resolução STJ 8/2008, firmou-se 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' [...]" (AgRg no AREsp 91004 SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/02/2012, DJe 27/02/2012)

"[...] Discute-se o direito de aproveitamento de créditos gerados pela entrada de mercadorias no caso em que os documentos fiscais da vendedora foram posteriormente declarados inidôneos pela autoridade fiscal. 2. De acordo com a jurisprudência do STJ, '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' [...]" (AgRg no REsp 1228786 SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2012, DJe 29/08/2012)

"[...] 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, 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). [...] 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. [...]" (REsp 1148444 MG, submetido ao procedimento dos recursos especiais repetitivos, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)

Diante de tantos julgados reafirmando esse entendimento, o tema foi objeto da Súmula 509 desse Tribunal, com o seguinte teor: 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.

Os requisitos são claros: nota fiscal que retrate a operação e, óbvio, emitida antes da declaração de inidoneidade do vendedor; boa-fé; e a operação ter efetivamente ocorrido.



Com efeito, de tudo o que expomos até agora, não há dúvida, pelo menos nos exemplos citados e na maioria das autuações a que tivemos acesso, de que a razão não assiste a Fazenda Pública e, muitas vezes, os próprios AIIM são provas pré-constituídas em favor dos autuados, tendo em vista que até o Fisco afirma que o contribuinte “realizou operações” (prova de que as operações ocorreram), “recebeu mercadorias acompanhadas de notas fiscais declaradas inidôneas (processo administrativo nº...)” (prova de que as operações ocorreram, de que as notas fiscais foram identificadas e de que a declaração de inidoneidade foi posterior), “notas fiscais apreendidas” (prova de existência das notas fiscais) etc, restando superadas três das quatro condições de legalidade definidas pelo STJ. A quarta condição, como também já demonstrado, é superada com a apresentação das respostas obtidas por meio de consultas ao Sintegra, no qual se evidenciava o status do fornecedor: HABILITADO.

A nosso ver, portanto, respondendo às questões formuladas no tópico anterior, é hialino que as normas nas quais busca apoio a postura fiscal não tem a guarida do bom direito e não podem ser apresentadas para afetar retroativamente aqueles que realizaram operações com empresas que somente depois foram declaradas inaptas pela Administração Pública, pois, usando das sábias palavras do sábio doutrinador citado, ninguém pode ser considerado infrator – sujeito, portanto, a uma sanção jurídica – se, ao exercer dada atividade, cumpre exatamente aquilo que o mandamento de norma lhe determinava fazer para exercê-la.

Somente a prova prévia e inequívoca de que o contribuinte agiu de má-fé poderia tentar alterar esse cenário. Se não faz prova de violação à obrigação acessória, em decorrência de má-fé inclusive, não há como se falar em aplicação da multa correspondente, nem mesmo em responsabilidade tributária de um infrator que não existe e nem mesmo em inadequada utilização do crédito da operação.

Por fim, sem alongar essa análise constitucional específica, ousamos afirmar que essa postura das Autoridades Tributárias desrespeita também o principal dispositivo da Constituição Federal que trata da Administração Pública (art. 37), que preceitua a obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dentre outros. Além de a legalidade da medida fiscal certamente ser altamente questionável, o que já restou demonstrado, não há dúvida de que os princípios da moralidade e da publicidade estão sendo definitivamente ignorados nesses casos, numa seríssima agressão à segurança jurídica.

## 6. Cenário Atual - O Rigor Interpretativo das Decisões de Primeira e Segunda Instância e a Inexistência de Solidariedade se Não Demonstrado o Interesse Comum

Quando, diante dos reiterados julgamentos do STJ e da publicação da Súmula 509, parecia que a questão finalmente tomaria um rumo definitivo, muitas decisões de primeira e segunda instância passaram a causar espanto pelo rigor com que tratam as provas da boa-fé e da efetiva ocorrência das operações. E como ao Tribunal Superior, não cabe reanalisar provas, a situação dos contribuintes que buscam a chancela judicial voltou a ficar extremamente difícil.

Deveras, como pressuposto de reconhecimento da boa-fé e da ocorrência das operações, decisões das instâncias inferiores vêm exigindo prova impossível de ser realizada por alguns contribuintes, sendo insuficientes as consultas formuladas junto ao Sintegra e a AIDF dos fornecedores posteriormente desqualificados e as afirmações do próprio Fisco de que a compra e venda foi efetivada.

Além das notas fiscais que já constam do próprio processo administrativo e do Sintegra da época, exige-se: comprovantes de pagamento (cheques, inclusive com demonstração da conta destinatária), controle de estoque, Livro de Registro de Entrada, declaração de cadastro do contribuinte de ICMS (antiga DECA) e, pasme, até contrato de fornecimento entre as partes e comprovação da existência do estabelecimento fornecedor.

Ocorre que, muitos dos autuados são pequenos e, quando muito, médios comércios/revendas, que operam mediante pagamentos realizados em espécie ou com transferência de cheques de terceiros, recebidos no desenvolver de suas atividades. E mais, nesse tipo de operação, como são os casos dos exemplos transcritos no item 2 deste artigo, é um completo absurdo se falar em “contrato de fornecimento” e em “comprovação da existência do estabelecimento fornecedor”, que, no mais das vezes, está localizado a quilômetros de distância. Esse rigor, que estamos criticando, torna simplesmente impossível a prova exigida, compromete a segurança jurídica e, o que é pior, não é utilizado de forma equilibrada, já que o certo seria o Fisco produzir prova da má-fé do contribuinte como pressuposto para a lavratura do auto de infração. Como o próprio nome diz, é preciso haver uma “infração” a um ato normativo para se pretender punir o contribuinte.

Com todo o respeito, considerando tudo o que foi abordado nos tópicos anteriores, com esse rigor interpretativo sobre o que faz prova da ocorrência da compra e venda e da boa-fé do autuado, o Poder Judiciário nada mais faz do que chancelar uma conduta abusiva e irresponsável do Estado, que, repita-se, não faz prova alguma de que o adquirente agiu com má-fé, em conluio com o fornecedor. Para que todo esse rigor seja válido e até necessário, imprescindível seria comprovar a existência de interesse comum entre os contratantes (vendedor e comprador), para somente então se cogitar a solidariedade pretendida pelo Fisco.

Embora trate do tema da substituição tributária (que, aliás, é uma das situações aqui exemplificadas), trabalho elaborado pelo festejado professor Hugo de Brito Machado, inclusive citando outros renomados profissionais do Direito, retrata bem o que estamos discutindo agora:

### *“3. Solidariedade no Direito Tributário*

#### *3.1. Nos termos do Código Tributário Nacional*

*Conforme estabelece o Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, e também as pessoas expressamente designadas por lei.*

*A existência de solidariedade nas relações tributárias, portanto, só é possível entre pessoas que tenham interesse comum na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária, como acontece, por exemplo, entre marido e mulher casados em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda das pessoas físicas, e no caso de dois ou mais proprietários de um imóvel, relativamente ao IPTU ou ao ITR respectivo. Ou, então, as pessoas que a lei diga expressamente que são solidariamente obrigadas.*

#### *3.2. Interesse comum*

*Não podemos confundir interesse comum com interesse contraposto. O interesse do comprador e o interesse do vendedor, em um contrato de compra e venda, não são interesses comuns, mas interesses contrapostos. Neste sentido, aliás, é a lição autorizada de Silvo Rodrigues, para quem ‘na compra e venda, na locação, no depósito etc., os interesses das partes são antagônicos e o contrato surge exatamente para reduzir as oposições e compor as divergências’.*

*É evidente, portanto, que não existe solidariedade entre aquele que vende mercadorias e os respectivos adquirentes, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Aliás, mesmo os que entendem que entre vendedor e comprador pode haver o interesse comum ao qual se reporta a referida regra do Código, esse interesse comum resultaria de uma circunstância peculiar na situação por eles vivenciada. Neste sentido, Edison Carlos Fernandes sustenta que ‘... o referido ‘interesse comum’ não se restringe ao interesse jurídico, mas é bem mais amplo, no sentido de considerar interesses econômicos, sociais ou de qualquer outra natureza. Nesse sentido, lembramos a possibilidade de as autoridades administrativas cobrarem do consumidor final o imposto sobre circulação de mercadorias não recolhido pelo comerciante que deixou de emitir nota fiscal (como efetivamente aconteceu no Estado de São Paulo), tendo em vista que o não-pagamento do imposto, pelo comerciante, dá margem à redução do preço da mercadoria, o que interessa ao consumidor final’.*

#### *3.3. Pessoas expressamente designadas por lei*

*(...) Entretanto, ainda que eventualmente exista dispositivo em lei estadual... estabelecendo expressamente a solidariedade entre o substituto e o substituído, tal solidariedade há de ser entendida de sorte a não colocar este último na contingência de suportar duas vezes o ônus do tributo.*

*Em outras palavras, queremos dizer que a solidariedade que pode haver entre o substituído e o substituto só pode existir na hipótese em que nenhum desses dois sujeitos passivos da relação tributária tenha adimplido o seu dever. Assim, o legislador não pode estabelecer a solidariedade entre o substituto e o substituído nos casos em que este último houver suportado o ônus respectivo mediante cobrança, ou o desconto, pelo substituto, do valor correspondente.*

### *3.4. Solidariedade no dever e na responsabilidade*

*Em regra, o devedor do tributo é um só, não sendo cabível falar-se em solidariedade quanto ao cumprimento do dever, salvo, é claro, nos casos de interesse comum na situação que constitua fato gerador do tributo, da qual referimos há pouco...*

*Realmente, como desde antes do Código Tributário Nacional ensinava Rubens Gomes de Souza, a solidariedade, na relação tributária, 'é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação'. Assim, não havendo a simultaneidade, afasta-se desde logo a solidariedade no cumprimento do dever de pagar o ICMS na hipótese da qual nos ocupamos aqui.*

*Resta, portanto, a solidariedade na responsabilidade tributária, que sempre pressupõe o não-cumprimento do dever tributário... que é o caso citado por Edison Carlos Fernandes, há pouco por nós referido (item 3.2).*

## *4. O Dever Jurídico e a Responsabilidade.*

### *4.1. Distinção essencial*

*O dever jurídico situa-se no momento da liberdade. É o dever do qual são titulares todos os sujeitos de relações jurídicas, de se comportarem de acordo com o Direito. O devedor, em princípio, é livre para adotar a conduta lícita, aquela conduta que corresponde a seu adimplemento, ou adotar a conduta ilícita, aquela conduta que corresponde a seu inadimplemento. (...) Em regra quem tem o dever jurídico tem também a responsabilidade a ele correspondente.*

*Responsabilidade é o estado de sujeição à sanção. (...)”*

### 7. Conclusão

A desqualificação de pessoa jurídica e, por consequência, a cassação da inscrição estadual e a declaração de inidoneidade de documentos fiscais, não pode ser ultimada com atribuição de efeitos retroativos.

A atividade de fiscalização de apuração e recolhimento de tributos estaduais é privativa dos agentes fiscais e não pode ser delegada aos contribuintes, sendo esses obrigados somente a pesquisar juntos aos órgãos oficiais a situação cadastral de seus fornecedores.

Demonstrado que o próprio Fisco dava publicidade da condição de HABILITADA da fornecedora, provada está a boa-fé de quem consultou os registros da Administração Tributária e imprópria é a atuação. Por igual, quando os próprios AIIM admitem que as operações efetivamente se realizaram e estavam acompanhadas de notas fiscais, incoerente e dispensável exigir exatamente que o contribuinte produza prova de que as compras realmente foram ultimadas.

Cheques e as contas em que foram depositadas, comprovação da existência do estabelecimento vendedor na época da compra e contratos de fornecimento são, na grande maioria das vezes, elementos de prova desnecessários e impossíveis de serem apresentados.

Por fim, antes de obrigar o contribuinte a gastar ainda mais seu capital com a contratação de advogados e passar por uma longa e angustiante discussão judicial para provar sua boa-fé, caberia ao Fisco comprovar, como condição inafastável para lavratura do AIIM, que identificou conduta ilícita e má-fé do contribuinte, interesse comum entre os negociantes (demonstração de que o comprador foi beneficiado pela redução do preço por parte do vendedor justamente em razão de uma conduta ilícita dele) e simultaneidade no descumprimento de uma obrigação tributária, não há que se falar em responsabilidade do adquirente por solidariedade com o fornecedor.