

INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA 509 DO STJ À LUZ DA LEGISLAÇÃO PAULISTA

Interpretation of the Precedent 509 from STJ pursuant to São Paulo legislation

Oscar Jun Iguchi¹

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. A função social dos tributos, os deveres do contribuinte perante a sociedade e a responsabilidade tributária. 2.1. A responsabilidade no Direito Tributário Brasileiro. 2.2. Considerações sobre a infração a que se refere a Súmula nº 509 do STJ. 3. A tese da boa-fé e a súmula 509 do STJ. 3.1. O que se entende por “Boa-fé?”. 3.2. Tipos de boa-fé: Objetiva e Subjetiva. 3.2.1. A boa-fé subjetiva. 3.2.2. A boa-fé objetiva. 3.3. A Boa-Fé no Direito Tributário. 4. A súmula nº 509 do STJ e seus precedentes. 4.1. A força dos precedentes no direito pátrio. 4.2. A Súmula nº 509 do STJ. 4.3. Análise dos precedentes da Súmula 509, STJ. 4.3.1. Recurso especial nº 1.148.444 – MG (27/04/2010). 4.3.2. AgRg no agravo de instrumento nº 1.239.942 – SP (09/09/2011). 4.3.3. Recurso especial nº 1.215.222 – SP (11/11/2011). 4.3.4. AgRg no agravo em recurso especial nº 91.004 – SP (27/02/2012). 4.3.5. AgRg no agravo em recurso especial nº 80.470 – SP (26/06/2012). 4.3.6. AgRg nos EDcl no agravo em recurso especial nº 102.473 – SP(02/08/2012). 4.3.7. AgRg no recurso especial nº 1.228.786 – SP (29/08/2012). 4.4. Conclusões sobre os precedentes – O sentido da Súmula nº 509 do STJ. 4.5. O sentido da expressão “veracidade da compra e venda”. 4.6. Os critérios para a determinação da boa-fé objetiva do “comerciante de boa-fé”. 5. Interpretação da súmula 509 do STJ à luz da legislação paulista. 6. Críticas à súmula 509 do STJ. 7. Aplicação da súmula pelo 2º grau, no TJSP. 8. Considerações finais. Referências bibliográficas.

RESUMO

A Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) garante ao comerciante de boa-fé o direito de aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. No entanto, a “boa-fé” é um conceito jurídico indeterminado e o significado da expressão “veracidade da compra e venda” pode ser controverso. Pela doutrina e jurisprudência, este artigo busca compreender a aplicabilidade do enunciado da referida súmula à realidade paulista, concluindo-se que só pode ser considerado de boa-fé quem observa os deveres de conduta previstos na legislação tributária de seu Estado, não podendo existir culpa *in omissis* sobre obrigação que, se observada, teria possibilitado a percepção de irregularidades na operação comercial.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário, 2. Boa-fé, 3. Responsabilidade Tributária por Infrações, 4. Crédito Indevido do ICMS, 5. Súmula nº 509 do STJ.

ABSTRACT

The Precedent 509 of the Brazilian Superior Court of Justice (STJ) provides the merchant in good faith with the right to the credit of the ICMS in commercial transactions in which the invoice was later declared disreputable once the veracity of the commercial transaction is proven. However, “good faith” is a vague legal concept and the meaning of the expression “veracity of the commercial transaction” may be controversial. Through the use of doctrine and jurisprudence, this article aims at figuring out the applicability of the precedent hereinbefore to São Paulo State reality, concluding that the concept of good faith will only be recognized when the Tax Legislation requirements and duties

¹ Especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ESPGE). Agente Fiscal de Rendas – Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

foreseen at a given state are observed. It can not exist culpa in omissendo on any given obligation that, if observed, could have made possible the irregularities to be noticed.

Keywords: Tributary Law; Good Faith; Liability for Tax Violations; ICMS credit not allowed; Precedent nº 509 of the Brazilian Superior Court of Justice.

1. INTRODUÇÃO

As atuações por crédito indevido são emblemáticas das discussões que envolvem a definição dos limites da atuação estatal, o princípio da segurança jurídica e a boa-fé aplicada ao Direito Tributário. Tanto é que tais atuações não apenas motivaram acalorados debates doutrinários, mas também jurisprudenciais, a ponto de ter sido elaborada uma súmula pelo STJ, que explicita o entendimento de que é permitido 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.

Sem esgotar o assunto, é intenção do presente artigo: i) identificar a existência de deveres de conduta e responsabilidades dos contribuintes pela sua inobservância; ii) definir o significado da expressão “boa-fé” e sua aplicabilidade para o direito tributário; iii) por meio do estudo da doutrina e dos precedentes que ensejaram a edição da Súmula nº 509 do STJ, explorar o significado das expressões “comerciante de boa-fé” e definir no que consiste a demonstração da “veracidade da compra e venda” a que se refere a súmula; iv) demonstrar que o instituto jurídico da boa-fé não pode ser analisado isoladamente do sistema normativo em cujo contexto ele é alegado, identificando a aplicabilidade da referida súmula à luz da legislação paulista; v) realizar uma análise crítica sobre a súmula; e vi) tecer ponderações sobre a aplicação da súmula perante o 2º grau do judiciário paulista.

2. A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS, OS DEVERES DO CONTRIBUINTE PERANTE A SOCIEDADE E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

É por meio da arrecadação tributária que o estado financia as políticas públicas que objetivam garantir as diversas gerações de direitos do homem: os direitos individuais, os sociais e econômicos e os de solidariedade, segundo Ferreira Filho². Portanto, fraudar a arrecadação tributária equivale a sabotar os objetivos da Constituição Federal de 1988, razão pela qual se espera que os contribuintes ajam de maneira zelosa, diligente e consciente quanto aos seus deveres perante a sociedade.

A adoção de comportamentos que compactuem com qualquer tipo de sonegação fiscal é, portanto, antissocial, ilícita e antiética. Nesse contexto, o dever do fisco é o

² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Doutrina dos Direitos Fundamentais e sua Evolução. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 317-324.

de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, por meio da desburocratização e simplificação da cobrança de tributos. O dever do contribuinte, por sua vez, é o de agir de modo transparente e ético, cobrando tal postura de seus parceiros comerciais e do governo. Em uma relação tributária, todos os polos devem agir com lealdade.

2.1. A responsabilidade no Direito Tributário Brasileiro

A respeito do artigo 136 do Código Tributário Nacional reside uma controvérsia doutrinária sobre a responsabilidade do contribuinte de boa-fé, por atos infracionais à legislação tributária. A literalidade de tal dispositivo legal leva à conclusão de que a responsabilidade por infrações à ordem tributária é objetiva, em qualquer situação. Mas não é esse o entendimento dominante.

Para Celso Antônio Bandeira de Melo, se a infração independe de má-fé, a boa-fé é irrelevante para descaracterizá-la³. No entanto, se a infração depende da ausência de boa-fé, a má-fé deve ser provada. Portanto, a boa-fé é presumida, salvo comando legal em sentido contrário.

Neste sentido, a responsabilidade é objetiva apenas quando tenha havido um comportamento contrário a dever jurídico a que o contribuinte estava adstrito⁴. Tal raciocínio inverte a literalidade do artigo 136, do CTN, fazendo com que a má-fé deva ser comprovada para que possa ser possível a aplicação de penalidades ao contribuinte infrator ou, no mínimo, impõe que seja demonstrado pela autoridade fiscal que o ato fora praticado em contrariedade ou inobservância a um dever jurídico.

Para Eduardo Fortunato Bim⁵, uma leitura constitucionalmente alinhada do artigo 136 do Código Tributário Nacional leva à conclusão de que a responsabilidade tributária independe do dolo, mas depende da culpa, sendo esta presumida,

³ “Reversamente, se a infração independe de má-fé, a boa-fé será irrelevante para descaracterizá-la, donde será um sem sentido pleitear do administrado que a demonstre como meio de absolver-se do apenamento. Sem sentido, igualmente, será penalizá-lo, em hipótese desta ordem, arguindo que não fez prova da lisura de intenção” (MELO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário: – declaração falsa – responsabilidade – deveres acessórios – multa – suspeita e prova – boa-fé e relação jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 7/8, jan/jul, 1979, p.67)

⁴ “A responsabilidade objetiva por infração, repita-se, diz com a prática por alguém de um comportamento antinômico ao dever jurídico a que estava adstrito. Não diz com a mera existência de uma figura infracional. Esta, por suposto, é sempre e em qualquer caso necessariamente objetiva. A atuação do sujeito é que pode ensejar as formas subjetiva e objetiva de responsabilização. Em resumo: é de mister localizar-se no modelo infracional quem estava obrigado a que dever jurídico e quem descumpriu um dever posto a seu cargo” (*Ibidem*, p. 66)

⁵ “Urge reconhecer que, tendo a culpabilidade raízes constitucionais, afigura-se inconstitucional qualquer disposição que institua a responsabilidade objetiva no direito sancionador, incluindo o tributário sancionador. Assim, o art. 136 do CTN está eivado pela mácula da inconstitucionalidade por ferir os princípios da dignidade da pessoa humana e o da boa-fé” (BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001 (ISSN 2238-5177), p.236.

presunção relativa que comporta prova em contrário para que se exclua a responsabilidade tributária.

O referido autor conclui que a responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária de pessoas jurídicas deve levar em conta as peculiaridades de cada caso, reconhecendo a existência de “eximentes da punibilidade, tais como o caso fortuito, a força maior, a inexigibilidade de conduta diversa etc.”⁶. Acresce que, quando a pessoa jurídica age por intermédio de prepostos, se estes não forem culpados, a pessoa jurídica também não será, salvo casos de culpa *in eligendo* ou *in vigilando*. Esse também é o entendimento de Campello e Campos⁷ e é o posicionamento adotado no presente trabalho.

Ressalta-se que, para Maria Helena Diniz⁸, a culpa em sentido amplo é a violação de um dever jurídico, imputável a alguém, em decorrência de fato intencional ou de omissão de diligência e cautela, compreendendo: o dolo, violação intencional do dever jurídico, e a culpa, em sentido estrito, caracterizada pela imperícia, imprudência (*in comittendo*) ou negligência (*in omittendo*). Quando se trata de responsabilidade civil, Diniz leciona que não pode haver responsabilidade sem a existência de um dano a um bem jurídico e sem um nexo de causalidade entre o dano e o comportamento do agente.

Quanto à Súmula nº 509 do STJ, objeto de análise, ela admite a boa-fé como modo de infirmar os autos de infração lavrados, ou seja, não reconhece como exclusivamente objetiva a responsabilidade tributária. O enunciado da referida súmula reza que: *É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.*

2.2. Considerações sobre a infração a que se refere a Súmula nº 509 do STJ

Um dos núcleos da súmula 509 é a nota fiscal posteriormente declarada inidônea. Tal situação ocorre quando o Fisco descobre que o documento fiscal não corresponde às operações nele descritas, desqualificando-o e reconhecendo-o como inábil.

Isso se dá, via de regra, quando o Fisco descobre que a inscrição estadual está sendo utilizada para fins ilícitos, sem recolhimento do imposto, sendo que os sócios

⁶ BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001, (ISSN 2238-5177), p. 236.

⁷ “Nesse estudo chega-se à conclusão de que a interpretação que melhor coaduna-se com o espírito das normas e princípios que regulam as sanções administrativas fiscais caminha na direção de que a responsabilidade por descumprimento à legislação tributária independe do dolo, mas não da culpa [...] Assim, a culpa pela prática da infração tributária contempla a culpa *in eligendo* e *in vigilando*, no entanto, permite que o transgressor produza prova da sua inocência para afastar ou reduzir a penalidade imposta” (CAMPELLO, Juliana Endriss C.; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no Direito Tributário?. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT. São Paulo, v. 21, nº 110, mai/jun. 201, p. 251).

⁸ DINIZ, Maria Helena. 5. Ato Ilícito. In: DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: volume 1: Teoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 606-620.

são interpostas pessoas (“laranjas”) ou quando se constata que as mercadorias nunca poderiam ter tido origem no estabelecimento cadastrado, por razões como as que se relatam a seguir: i) nunca houve estabelecimento algum no local, ii) o estabelecimento encontrado não corresponde ao cadastrado; iii) o estabelecimento não possui estrutura condizente com as atividades que ali estariam sendo desempenhadas segundo o cadastro estadual; iv) o estabelecimento encerrou as atividades, mas continuaram sendo emitidos documentos fiscais em seu nome.

Em todas essas hipóteses, o elo comum é que as informações contidas nos documentos fiscais não refletem as operações efetivamente realizadas, ou seja, os documentos são inábeis a acobertar qualquer operação, pois consignam informações falsas quanto à origem das mercadorias. São operações fraudulentas, em que inexistente qualquer interesse em promover o recolhimento do imposto relativo às operações em nome do estabelecimento simulado.

Para Argos Campos Ribeiro Simões⁹, ainda que a boa-fé do adquirente possa eximi-lo da imputação de penalidades, a vedação ao crédito do imposto destacado em documento inidôneo é uma questão constitucional, independente de boa ou má-fé, pois *se um documento é inidôneo, então não houve imposto regularmente devido, não houve incidência; com isso, não houve montante cobrado em anterior operação. Por isso, a exigência de recuperação do montante indevidamente creditado*. Argos Simões conclui que:

Com esses conceitos concluímos pela irrelevância da consolidação do fato-efeito boa-fé sobre a norma que exige a recuperação do crédito indevidamente lançado e pela sua relevância na aplicação do artigo 136 do CTN, considerando que sem culpa comprovada não há de se manter a responsabilização pela infração do indevido lançamento a crédito.

Assim, em eventual auto de infração sobre crédito lastreado em NNFF inidôneas, na presença da boa-fé como aqui discutida, deveria ser cancelada a cobrança de multa e mantida a glosa do crédito no auto de infração lavrado¹⁰.

Ao contrário do defendido por Argos Campos Ribeiro Simões, a Súmula nº 509 do STJ, não apenas exclui a penalidade do comerciante de boa-fé, mas também convalida um crédito fiscal de origem espúria, oriundo de um imposto destacado em documento fiscal inábil.

⁹ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Obra comemorativa do IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 119.

¹⁰ *Ibidem*.

3. A TESE DA BOA-FÉ E A SÚMULA 509 DO STJ

Para o presente trabalho, se faz necessário uniformizar as premissas sobre o alcance do instituto da boa-fé no Direito Tributário. Só assim se pode realizar uma análise mais detalhada a respeito dos efeitos da boa-fé sobre a infração de crédito indevido acobertado por documentação fiscal posteriormente declarada inidônea.

Por meio da compreensão do significado do instituto da boa-fé e da análise dos precedentes da Súmula nº 509 é que se torna possível compreender qual sentido quis o STJ dar às expressões “comerciante de boa-fé” e “veracidade da compra e venda”.

Somente a partir da compreensão completa do sentido da súmula é que é possível encontrar a situação paradigmática em que a súmula é perfeitamente aplicável e também as situações de *distinguish*¹¹, em que não é possível aplicá-la.

3.1. O que se entende por “boa-fé”?

A boa-fé é um conceito típico das relações jurídicas privadas. Somente o Código Civil Brasileiro (Lei Federal nº 10.406, 10 de janeiro de 2002) faz 55 (cinquenta e cinco) remissões a tal instituto ao longo de seus dois mil e quarenta e seis artigos. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência caminham em direção à aplicação de tal instituto ao Direito Público, a despeito da inexistência de expressa previsão legal¹² no Direito Tributário.

A boa-fé é um conceito jurídico indeterminado, ou seja, não possui exata definição na lei. Isso dá margem a diversas especulações sobre qual a extensão de seu significado, sendo invocada em diversos âmbitos, como o civilista, o processualista, o administrativista e o tributarista. Resta aos aplicadores do direito buscarem, portanto, na doutrina e na jurisprudência, a explicação para o conteúdo do instituto da Boa-Fé.

¹¹ O *distinguish* é um instituto da *common law* que será melhor explicado adiante. Sua função é a identificação de situações que diferenciam o caso concreto do precedente aplicado. Quanto à Súmula 509 do STJ, é necessária a compreensão exata de seu conteúdo para que se identifiquem, a partir daí, as situações em que ela não é aplicável.

¹² Nesse sentido vai a doutrina de Flávio Rubinstein ao entender que: “Nesse passo, não obstante a administração submeta-se ao princípio constitucional da estrita legalidade, ela igualmente se sujeita ao restante do ordenamento jurídico, e, por consequência, aos princípios gerais do direito; no conjunto destes princípios, pode ser destacado o da boa-fé objetiva, essencial para que se alcancem e se mantenham a paz e a segurança jurídicas, demandadas pelo próprio texto constitucional [...] Afinal, princípios jurídicos com orientações aparentemente conflitantes coexistem no ordenamento jurídico e devem ser aplicados a cada caso concreto consoante um raciocínio de sopesamento dos valores que os informam [...] Logo, a aplicação do princípio da boa-fé objetiva ao direito público pode, em essência, ser considerada compatível com a própria legalidade e, conseqüentemente, com o Estado de Direito, sem que essa afirmação implique qualquer contrariedade” (RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 64-65).

Orlando Gomes¹³, ao discorrer sobre a posse de boa-fé no direito civil, acaba definindo o instituto da boa-fé. Para o referido autor, se a boa-fé for concebida como ignorância, não como convicção, a dúvida relevante exclui a possibilidade de boa-fé, bem como exclui a culpa. Já o erro que não seja invencível é oriundo de culpa e não tem escusa. No entanto, somente a culpa grave se equipara à má-fé.

Para Carlos Horácio Bonamigo Filho¹⁴, a doutrina e a jurisprudência dão vazão ao posicionamento de superação do paradigma exclusivamente subsuntivo no Direito Tributário, ou seja, resta superada a vinculação à estrita legalidade caracterizada pela subsunção do fato à norma, utilizando-se da boa-fé objetiva como elemento que distribui entre as partes o ônus argumentativo no discurso jurídico.

André Luiz Santa Cruz Ramos¹⁵, ao discorrer sobre a teoria da aparência nos contratos empresariais, afirma que uma relação contratual pode acarretar deveres para pessoas estranhas, em razão da ocorrência de situações aparentes que possam levar a erro contratantes de boa-fé. O mesmo autor¹⁶ afirma que em todos os contratos há regras implícitas, decorrentes da própria natureza da relação contratual firmada.

Conclui-se, portanto, que a definição do que seja agir de boa-fé depende mais de cada caso concreto do que de requisitos estabelecidos de modo geral e abstrato.

Não apenas o significado do instituto da boa-fé, mas, principalmente, qual sua influência no Direito Tributário necessitam ser esclarecidos para que se alcance

¹³ “Desde que, em nosso direito, a boa-fé é definida, no sentido negativo, como ignorância do vício ou obstáculo que impede a aquisição da coisa, é preciso saber, primeiramente, se a boa-fé pode consistir num erro de direito. A resposta afirmativa é admitida geralmente, sob o fundamento de que a máxima “nemo jus ignorare consetur” é incompatível com a natureza de boa-fé. Em seguida, é de se indagar se o estado de dúvida admite a posse de boa-fé. Na solução desse problema, influi o conceito de boa-fé. Para os que a concebem de modo positivo, como a convicção de que a coisa possuída de direito lhe pertence, a dúvida, mesmo leve, impede que a posse seja de boa-fé. Entendida em sentido negativo, como a ignorância de vícios ou obstáculos impeditivos da aquisição da coisa, somente a dúvida relevante exclui a possibilidade de boa-fé. Também exclui a culpa do possuidor na aquisição da posse. O erro, de que resulta a posse de boa-fé, há de ser invencível, sendo evidente que “erro oriundo de culpa não tem escusa.” Mas se a boa-fé é simplesmente a ignorância de vícios, somente a culpa grave deve ser equiparada à má-fé, nos seus efeitos. (RA) Quando se qualifica a posse pela boa-fé, toma-se o termo em sentido subjetivo. Isto se toma claro, tanto pela operacionalização da boa-fé no direito possessório quanto pelo seu binômio contrário: a posse de má-fé. Registre-se, deste modo, que, não obstante a importante adoção da boa-fé em sentido objetivo no direito civil brasileiro (v.g. arts. 113, 187 e 422 do CCB), mantém-se em alguns setores a aplicação da boa-fé em sentido subjetivo (RA)”(grifos nossos) (GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 21. Ed. revista e atualizada por Luis Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 51).

¹⁴ BONAMIGO FILHO, Carlos Horácio. Boa-Fé Objetiva à Luz da Superação do Paradigma Exclusivamente Subsuntivo no Direito Tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, set-out., 2013, p. 38-39.

¹⁵ “A teoria da aparência, segundo aponta a doutrina, merece ser aplicada especificamente, por exemplo, nas hipóteses de excesso de mandato ou de continuação de mandato encerrado, o que ocorre, não raro, em relações mercantis. Outra hipótese específica de aplicação da teoria da aparência se dá nos contratos de representação comercial, quando o representante se desvia das orientações do representado” (RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematisado*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016, p.610).

¹⁶ *Ibidem*, p. 615.

o sentido que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça conferiu ao instituto em sua Súmula nº 509.

3.2. Tipos de boa-fé: Objetiva e Subjetiva

A doutrina ocupa-se em classificar a boa-fé em dois tipos, a subjetiva e a objetiva. Enquanto a primeira é interna ao agente, a segunda é externa, ou seja, é a avaliação de sua conduta.

3.2.1. A boa-fé subjetiva

Luciana Gemelli Eick¹⁷ aponta, em relação à diferença entre os dois tipos de boa-fé, que, embora ambas estejam unidas pelo princípio geral da confiança, a boa-fé subjetiva diz respeito ao íntimo da pessoa. Na boa-fé subjetiva não se trata de aferir a conduta da pessoa, mas sim suas intenções. O manifestante da vontade age na ignorância de estar lesando direitos alheios. Nesse caso, a boa-fé é empregada em sentido contrário à má-fé.

A boa-fé subjetiva é tema que já foi objeto de análise até mesmo no STF, conforme se observa no presente excerto de decisão da Ministra Ellen Gracie no julgamento de Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 456203/RS¹⁸. De fato, a ministra entende que a boa-fé é um princípio jurídico e, nessa condição, pode, em certas situações, se sobrepor até mesmo à legalidade quando com ela confrontada. Logo, boa-fé do particular envolvido deve ser levada em consideração, pois sua intenção é relevante para o Direito.

Nota-se que, embora relevante para o Direito, a boa-fé subjetiva é elemento de difícil comprovação que, se demonstrada, pode se sobrepor até mesmo ao princípio da legalidade.

Pela dificuldade da comprovação da boa-fé subjetiva, o Direito acolheu a teoria da boa-fé objetiva, como modo de, pela observação de certos parâmetros de

¹⁷ EIK, Luciana Gemelli. Proteção da confiança e boa-fé objetiva no direito tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, set-out., 2013, p. 9/21.

¹⁸ Tal decisão, ainda que não relacionada ao tema de creditamento indevido, revela o uso da boa-fé como princípio do direito pelo STF. O trecho da ementa que se destaca é uma citação ao ensinamento de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, contido em outro julgado do STF *In verbis*: “A boa-fé é um importante princípio jurídico, servindo também como fundamento para a manutenção do ato tisdado por alguma irregularidade, (...) podendo, em certas situações, sobrepor-se ao princípio da legalidade (...). Em resumo, no processo administrativo, no tocante à decisão de validar ou invalidar um ato, de manter ou desconstituir uma situação jurídica, de aplicar ou não uma penalidade, a boa-fé do particular envolvido deve ser levada em consideração, pois sua intenção é efetivamente relevante para o Direito...” (AI 456203 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 14/06/2011, publicado em DJe-121 DIVULG 24/06/2011 PUBLIC 27/06/2011).

conduta, evitar a necessidade de investigar aspectos psicológicos dos contribuintes ou de seus prepostos.

Retomando o raciocínio de Orlando Gomes¹⁹, ele entende que a boa-fé é o erro praticado pelo agente. Mais precisamente, um erro invencível, que tem o efeito excludente de culpabilidade. De tal assertiva, agregada ao fato de que ninguém pode alegar desconhecimento em relação à lei posta, e que no Direito Tributário rege, salvo disposição em contrário, a teoria da responsabilidade objetiva com temperamentos, é possível concluir que, no Direito Tributário, em regra, vige a boa-fé objetiva, mas ela não é presumida, e sim a culpa, ou seja, a boa-fé deve ser comprovada.

A teoria da boa-fé objetiva torna irrelevante a prova da intenção (consequentemente, da má-fé) do contribuinte na penalização pelo cometimento de infrações tributárias. Em outras palavras, segundo a teoria da culpa presumida, em regra, não se exige prova de má-fé para a caracterização de ilícitos tributários, mas admite-se a demonstração da boa-fé objetiva para que sejam desconstituídas as infrações lançadas.

3.2.2. A boa-fé objetiva

A boa-fé objetiva impõe aos partícipes da relação obrigacional uma conduta calcada na lealdade, agindo sempre no interesse da contraparte. A boa-fé objetiva define modelos de comportamento, como uma determinada atitude em negócios jurídicos, que são necessários em um imperativo ético²⁰.

Por criar deveres jurídicos de conduta, as partes só podem alegar sua boa-fé caso tenham agido de modo cooperativo, protegendo os interesses recíprocos das partes. Tais deveres jurídicos de conduta e cooperação estabelecidos pela boa-fé, que se buscam identificar, não se resumem à relação privada *inter partes*, mas também entre governo e contribuinte, quando seja praticado ato que configure fato gerador.

3.3. A boa-fé no Direito Tributário

Tendo em vista que a intenção final deste trabalho é a análise crítica da aplicação da tese da boa-fé, conforme entendida na Súmula nº 509 do STJ, diante da legislação paulista, para as infrações relativas ao crédito indevido do imposto fundado em documentação inidônea, faz-se necessário discorrer sobre a aplicação específica de tal instituto no Direito Tributário e, mais especificamente, ao caso em tela.

¹⁹ “O erro, de que resulta a posse de boa-fé, há de ser invencível, sendo evidente que “erro oriundo de culpa não tem escusa.” (GOMES, Orlando. Direitos Reais, p. 51)

²⁰ EIK, Luciana Gemelli. *Proteção da confiança e boa-fé objetiva no direito tributário*, p. 10.

Para Ana Caroline Krüger de Lima Leopoldo, em sua tese de doutorado, o núcleo semântico do princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário é o valor da lealdade²¹.

Ainda, segundo a referida doutrinadora, a boa-fé objetiva possui mais duas funções: a de padronização e a de critério para fins de aplicação da exceção da regra, o que justifica – excepcionalmente – a não aplicação de uma regra apesar de preenchidos os pressupostos fáticos.

No exercício dessas duas últimas funções, a boa-fé objetiva não impõe norma de conduta às partes de uma relação jurídica, mas sim norma de comportamento exclusivamente ao operador do Direito, ou, em outras palavras, consiste em técnica hermenêutica para aplicação de normas, não havendo que se falar em sopesamento ou ponderação para fins de sua aplicação, mas em mera constatação das condições de atuação. São, portanto, funções exercidas pela boa-fé objetiva como postulado²².

4. A SÚMULA Nº 509 DO STJ E SEUS PRECEDENTES

O Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – CPC/2015) consolida a adoção do modelo de precedentes no Brasil. Trata-se de uma aproximação do modelo pátrio ao modelo da *common law*, em que existe a vinculação aos precedentes.

Um precedente, segundo definição apresentada por Juliana Furtado Costa Araújo²³, em sentido amplo, é uma decisão proveniente do Poder Judiciário que tem força suficiente para influenciar a solução de casos futuros. Portanto, com consistência e autoridade para servir de referência e pautar as condutas semelhantes a serem definidas pelos tribunais.

²¹ “1. Conforme depreende-se da análise jurisprudencial realizada, o núcleo semântico do princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário é o valor da lealdade, sendo derivados significativos desse: (a) o dever de confiança mútua entre as partes; (b) o dever de cooperação entre as partes tendo em vista a consecução da finalidade para a qual a relação jurídica foi criada; (c) o dever de agir de forma solidária, responsável, conseqüente e coerente, o que revela o respeito pelas legítimas expectativas geradas por condutas prévias; (d) o dever de agir com transparência e informar de modo claro o necessário para que a outra parte possa cumprir com os deveres que lhe correspondem; (e) o dever de não enganar e de não lesionar a outra parte; e (f) o dever de não pretender beneficiar-se de sua própria torpeza” (LEOPOLDO, Ana Caroline Krüger de Lima. *Normatividade da boa-fé objetiva no direito tributário: Princípio e Postulado*. 2016. 254 f. Tese (Doutorado) – Curso de Programa de Pós Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Ufrgs – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016, p. 246).

²² *Ibidem*.

²³ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O Precedente no Novo Código de Processo Civil e suas Implicações Tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Org.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 111.

4.1. A força dos precedentes no direito pátrio

O CPC/2015 determina, em seu artigo 926, que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Já o artigo 927 estabelece a observância obrigatória aos enunciados das súmulas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, pelos juízes e tribunais. É o caso da Súmula nº 509 do STJ.

Tal é a força dos precedentes no Código de Processo Civil em vigor, que o seu artigo 489, § 1º, inciso “VI”, considera como não fundamentada qualquer decisão que não siga enunciado de súmula sem demonstrar a existência de distinção ou a superação de entendimento sumulado, no caso concreto. Já o artigo 966 considera como motivo ensejador da ação rescisória a decisão baseada em enunciado de súmula que não leve em consideração a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.

As súmulas do STJ deixaram de possuir caráter de mero instrumento de persuasão do magistrado e conquistaram caráter obrigatório nas decisões judiciais, motivo que torna cada vez mais relevante a discussão sobre os limites da aplicação de cada súmula, *in abstracto*. A identificação das “razões de decidir”, da motivação contida nos precedentes, é o que torna possível, nos casos concretos, identificar a distinção a que se referem os artigos 489 e 966 do CPC/2015.

Na *common law*, a distinção entre a questão concreta e o precedente é chamada de *distinguish*. Já a técnica que resulta na não aplicação dos precedentes, por meio da identificação de peculiaridades que autorizam o seu afastamento é chamado *distinguishing*²⁴.

A técnica do *distinguishing* resulta, basicamente, da oposição entre a *ratio decidendi* (razão de decidir, motivação) do precedente e o caso sob julgamento, em busca das razões pelas quais ele não aplicará o precedente^{25 26}.

²⁴ “(...)By “distinguishing” we mean the introduction of a new legal rule that endorses the existing precedent but adds a new material dimension to adjudication and holds that the judicial decision must depend on both the previously recognized dimension and the new one. Distinguishing cases is the central mechanism, or leeway, through which common law evolves despite binding precedents (Llewellyn 1960; Stone 1985)” (GENNAIOLI, Nicola; SHLEIFER, Andrei. The Evolution of Common Law. *Journal Of Political Economy*, Chicago, v. 115, nº 1, fev. 2007, p.46).

²⁵ “O *distinguishing* expressa a distinção entre casos para o efeito de se subordinar, ou não, o caso sob julgamento a um precedente. A necessidade de *distinguishing* exige, como antecedente lógico, a identificação da *ratio decidendi* ou *holding* do precedente. Como a *ratio* espelha o precedente que deriva do caso, trata-se de opor o caso sob julgamento à *ratio* do precedente decorrente do primeiro caso. Contudo, em determinadas ocasiões, o *distinguishing* não poderá ser feita por incompatibilidade do caso A (anteriormente decidido) com o caso B (caso posterior no qual o precedente deveria ser aplicado). Para isso, o juiz deverá, também, realizar um estudo sobre os casos e analisar as razões pelas quais ele não aplicará o precedente, fazendo, pois, o *distinguishing*. Contudo, conforme explica Luiz Guilherme Marinoni, existe um meio-termo entre o *distinguishing* e o *overruling* que faz com que, embora não se aplique à primeira, não se pode passar a sua revogação. São elas a *technique of signaling*, a *transformation* e a *overriding*”. (JOBIM, Marco Félix. Entendendo a nomenclatura dos precedentes. *Direito e Democracia: Revista de Ciências Jurídicas*, Canoas, v. 12, nº 2, p.107-116, jul/dez, 2011, p. 113)

²⁶ Não se deve confundir: quando se fala na Súmula 509 do STJ, ela acaba por assumir a função de precedente para outras decisões judiciais. No entanto, as “razões de decidir”, os motivos que levaram à edição da

4.2. A Súmula nº 509 do STJ

A Súmula nº 509 do STJ é, por si só, um precedente. No entanto, diferentemente do caso norte-americano, ela não se refere a um caso concreto, mas é formada por outros precedentes, indicados no *site* do STJ. São os julgados que deram origem à Súmula. Por meio da análise de tais precedentes, buscamos compreender as razões de decidir e também explorar a definição de dois dos núcleos no texto da súmula: as expressões “veracidade da compra e venda”, e “comerciante de boa-fé”.

Deseja-se esclarecer, também, se a Súmula 509 estabelece um padrão de conduta uniforme exigível do chamado “comerciante de boa-fé”.

4.3. Análise dos precedentes da Súmula 509, STJ

A Súmula nº 509 do STJ tem como precedentes indicados no *site* do STJ as decisões proferidas nas seguintes ações: AgRg nos EDcl no AREsp 102473/SP; AgRg no Ag 1239942 SP; AgRg no AREsp 80470 SP; AgRg no AREsp 91004 SP; AgRg no REsp 1228786 SP; REsp 1148444 MG; REsp 1215222 SP.

4.3.1. RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 – MG (27/04/2010)

O *Recurso Especial nº 1.148.444 – MG* é o principal precedente para a tese da boa-fé, muito invocado antes mesmo da edição da Súmula STJ nº 509.

Tal Recurso Especial, representativo da controvérsia, foi julgado nos termos do artigo 543-C do Código do Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973). Por tal razão, teve bastante repercussão entre os tributaristas.

Em tal decisão, o tribunal aponta, no voto do relator, *seguido por unanimidade*, que já era jurisprudência da Corte, o reconhecimento da existência do terceiro de boa-fé no caso do creditamento indevido.

A decisão afirmou que a verificação da regularidade e idoneidade do alienante é incumbência do Fisco e não do contribuinte, visão que parece se fiar na proteção da confiança e na proibição de condutas contraditórias – não poderia o Fisco culpar o contribuinte por sua própria inércia – o que levaria o contribuinte à situação de boa-fé.

referida súmula estão contidos no que o *site* do STJ identifica como precedentes da súmula. Portanto, o presente trabalho trata de analisar os precedentes da súmula, ou, em outras palavras, os precedentes do precedente, já que o precedente em si – o teor da súmula – é lacônico quanto às razões de decidir. Em uma decisão judicial, a motivação se encontra na fundamentação da decisão ou do voto, e não na parte dispositiva.

O acórdão exclui, portanto, o caráter objetivo da responsabilidade tributária, oportunizando que o contribuinte comprove sua boa-fé por meio da demonstração da veracidade da compra e venda efetuada.

Por outro lado, na referida decisão, o STJ considerou, de modo muito claro, que era necessária ser caracterizada a boa-fé para que o contribuinte pudesse se apropriar dos créditos destacados no documento inábil. Ou seja, a comprovação da boa-fé é ônus do contribuinte.

O elemento caracterizador da boa-fé, de acordo com a referida decisão, seria a exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante. Não bastaria deixar de concorrer ou ignorar eventual irregularidade, mas seria desnecessário aferi-la concreta e definitivamente²⁷. No entanto, a decisão não especifica qual a documentação bastaria para aferir a regularidade do alienante, nem poderia, afinal, o STJ só pode julgar questões de direito, e não de fato.

Nota-se que, no caso do REsp nº 1.148.444 – MG, não há notícias de ter havido qualquer discussão sobre alguma obrigação de diligência explícita em lei ou regulamento mineiro que fizesse pressupor qualquer responsabilidade de verificação dos contribuintes sobre a existência de seus parceiros comerciais.

Partindo-se da constatação de que o STJ não analisa provas, mas apenas questões de direito, não é possível dizer que, em repercussão geral, ele tenha estabelecido regras gerais para o reconhecimento da boa-fé do contribuinte autuado por ter negociado com estabelecimento inexistente.

4.3.2. AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.239.942 – SP (09/09/2011)

Na decisão do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.239.942 – SP, a ementa do julgado é bastante clara ao afirmar que a boa-fé, para casos de creditamento indevido, deve ser comprovada, e não presumida. Na decisão mantida, foi considerado insuficiente o argumento de que a falta foi do vendedor, sem qualquer responsabilidade atribuível ao comprador.

No caso, a decisão agravada foi mantida pelos seus próprios fundamentos, ou seja, não foi comprovada a boa-fé porque o autuado não se certificou da existência material do vendedor. Segue excerto da decisão:

²⁷ “O cotejo desse posicionamento com as decisões do TIT aponta que “procedimentos comuns na prática comercial, não sobrando dúvida sobre seu não envolvimento em manobra fraudulenta” podem não ser suficientes à configuração da boa-fé do contribuinte-adquirente. São necessárias “cauteladas mínimas no sentido de chegar com que está negociando, a aparente situação de regularidade do fornecedor e dos documentos fiscais que acobertaram a operação” (GRANATO, Marcelo de Azevedo. Inidoneidade documental e créditos de ICMS: o Recurso Especial 1.148.444/MG. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225. Maio, 2014, p.134).

A decisão agravada, que merece ser mantida por seus próprios fundamentos, foi assim concebida (fls. 435/439e)

(...) No caso, todavia, *a boa-fé não remanesceu caracterizada*, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 331/336e):

(...)

A responsabilidade por infração à legislação tributária é de cunho objetivo, como se vê no art. 136 do Código Tributário Nacional, a vincular tantos quantos tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, CTN).

É razão para não se perder, neste caso, a peculiaridade de se cuidar de venda que se aperfeiçoa, em termos tributários, com a efetiva chegada da mercadoria no estabelecimento do comprador, situação que *o obriga a certificar-se da existência do vendedor, não apenas do ponto de vista formal, mas também sob fundamento da sua existência material, para evitar que venha a se creditar de tributo jamais recolhido.*

Afinal, como ficou clara a situação fática, nada autorizava concluir ter sido regular a venda dos equipamentos celulares a resultar ser atribuível à recorrida a infração apurada, pois também foi ela a praticar o ilícito tributário.

(...)

Assim, como bem salientei na decisão agravada, não caracterizada a boa-fé da agravante, conforme o acórdão recorrido, para decisão em sentido contrário seria necessário o reexame do contexto fático-probatório, o que é inviável em sede de recurso especial, a teor da Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial” (grifos nossos).

4.3.3. RECURSO ESPECIAL Nº 1.215.222 – SP (11/11/2011)

No processo Recurso Especial nº 1.215.222 – SP, fala-se de boa-fé, mas não se trata exatamente de caso análogo aos demais. Tal decisão foi indicada como precedente da Súmula nº 509, mas a questão envolvida nesse caso é que o Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, se utilizando de um mesmo conjunto probatório, lavrou dois autos de infração, um em face da matriz e outro de filial de uma mesma empresa. No entanto, em um deles a decisão foi favorável e no outro a decisão foi contrária ao contribuinte.

Como as teses arguidas e acusações foram as mesmas, em nome do princípio do *in dubio pro reo*, do artigo 112 do CTN, o judiciário deu ganho para o contribuinte. O fato de ser questão de crédito indevido foi uma mera coincidência, já que das razões de decidir se extrai que, mais importante do que o tema discutido, é a

contradição entre duas decisões administrativas fundadas em mesmo conjunto probatório e mesmo tipo de acusação fiscal.

4.3.4. AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 91.004 – SP (27/02/2012)

Na decisão do AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 91.004 – SP, considerou-se a boa-fé como questão de prova. A autuação foi mantida nas instâncias ordinárias pela simples não apresentação de documentação fiscal por parte do contribuinte e pela apresentação de comprovantes de pagamento insuficientes (cheques nominais sem carimbo de compensação), inexistindo referências à verificação da existência física do estabelecimento.

4.3.5. AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 80.470 – SP (26/06/2012)

No processo AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 80.470 – SP a ementa do julgado afirma estar sendo seguida a orientação consolidada no julgamento do REsp 1.148.444/MG. Fora mantida decisão do tribunal de origem, que aplicara a tese da boa-fé sem se pronunciar especificamente sobre o artigo 136 do CTN, por ausência de questionamento.

4.3.6. AgRg nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 102.473 – SP (02/08/2012)

No processo AgRg nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 102.473 – SP, o STJ manteve a decisão do tribunal de origem que foi pelo não direito ao crédito, pela necessidade de se demonstrar a veracidade da compra e venda. Não foi demonstrado o efetivo pagamento à emitente das notas fiscais.

4.3.7. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.786 – SP (29/08/2012)

No processo AgRg no Recurso Especial nº 1.228.786 – SP, o STJ manteve a decisão do tribunal de origem que foi pela inaplicabilidade do entendimento da boa-fé quando não se comprova a entrada de mercadorias no estabelecimento, nem a efetiva realização do negócio.

4.4. Conclusões sobre os precedentes – O sentido da Súmula nº 509 do STJ

Os dois julgados mais recentes dentre os indicados como precedentes da Súmula nº 509 do STJ foram pela inaplicabilidade da tese da boa-fé (AgRg nos EDcl no Agravo em REsp nº 102.473–SP e AgRg no REsp nº 1.228.786-SP). O primeiro deles pelos motivos de falta de demonstração da veracidade da compra e venda e pela

ausência da prova de pagamento. O outro, pela falta de comprovação da entrada das mercadorias no estabelecimento.

Tal constatação confirma que o ônus probatório não é do fisco, mas sim de quem alega a boa-fé. Ou seja, a força do artigo 136 do CTN faz com que a boa-fé não seja presumida, conclusão que já se depreendia do próprio texto da súmula que condicionava o crédito à demonstração da veracidade da compra e venda.

Em outras palavras, o STJ adota a teoria da responsabilidade objetiva com temperamentos, a que se referem Juliana Campello e Hélio Campos,²⁸ em que existe uma presunção de culpa do contribuinte. Tal presunção é relativa e admite prova em contrário.

A chave para a completa compreensão da súmula é, portanto, determinar quando se considera comprovada a veracidade da compra e venda e quais são os deveres jurídicos de conduta que cabem ao comerciante para que possa ter reconhecida sua boa-fé objetiva.

4.5. O sentido da expressão “veracidade da compra e venda”

Da análise dos precedentes da Súmula nº 509, conclui-se que a “veracidade da compra e venda” passa pela prova de ter sido concretizada uma operação comercial. Deve ser comprovada a efetiva realização do negócio, a entrada das mercadorias, ser comprovado o efetivo pagamento ao emitente indicado nos documentos fiscais.

É lógico supor que a veracidade da compra e venda só se comprove se ela tiver ocorrido conforme indicada nos documentos fiscais. Isso porque, caso o documento fiscal indique um remetente falso, tal documento é inábil a acobertar qualquer operação. Portanto, o contribuinte autuado por crédito indevido deveria comprovar ter sido ludibriado de tal forma que fosse inexigível conduta diversa que não a concretização das operações comerciais. No entanto, não é esse o posicionamento do STJ.

Os precedentes da Súmula 509 do STJ apontam na direção de que a comprovação da efetiva realização dos negócios não exige a demonstração de que tenha sido verificada a existência física do estabelecimento da contraparte contratual, mas sim que tenha havido pagamento em nome do fornecedor e que se comprove o efetivo recebimento das mercadorias.

O que se conclui do até então exposto é que a expressão “veracidade da compra e venda” não abrange qualquer verificação ou diligência quanto à origem das mercadorias. Entretanto, defendemos que o mesmo não se pode dizer quanto à boa-fé.

²⁸ “Os “temperamentos” utilizados para relativizar a regra da responsabilidade objetiva por infração tributária, em casos concretos, mostram a clara ponderação da culpabilidade no afastamento ou abrandamento da pena, pois a equidade e o princípio do *in dubio pro reo* são geralmente adotados como ferramentas para fazer justiça nos casos de inexistência de culpa, extravasando suas limitações legais” (CAMPELLO, Juliana Endriss C.; CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no Direito Tributário?. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT. São Paulo, v. 21, nº 110, mai/jun., 2013, p. 251).

4.6. Os critérios para a determinação da boa-fé objetiva do "comerciante de boa-fé"

Como se pode observar, os precedentes da Súmula nº 509, do STJ, pouco dizem sobre a definição do que seja um comerciante de boa-fé. Partindo-se do pressuposto de que inexistem palavras inúteis na referida súmula, entende-se que, ainda que a veracidade da compra e venda possa ser facilmente demonstrada, a comprovação da boa-fé não é tão simples, uma vez que depende da compreensão sobre quais são os deveres jurídicos de conduta da boa-fé objetiva e da verificação de seu cumprimento.

O contribuinte autuado, que possui como contraparte contratual um estabelecimento simulado, tendo suas operações acobertadas por documentos fiscais posteriormente declarados inidôneos, pode ter agido com cumplicidade (dolo), com "cegueira deliberada" (dolo eventual), por culpa ou por erro invencível.

No entanto, na análise da boa-fé objetiva não é necessário o dolo, bastando a culpa para que seja descaracterizada a boa-fé objetiva.

À administração tributária basta demonstrar que o estabelecimento adquirente, por meio de seus representantes ou administradores, agiu com culpa *in omitendo* para que não seja possível reconhecer a sua boa-fé. Ou seja, se houve omissão, intencional ou não, quanto aos deveres jurídicos de conduta definidos em legislação e se tal omissão foi fundamental para a não percepção da irregularidade da operação por parte do contribuinte, então não há que se falar em boa-fé objetiva, pois o erro oriundo de culpa e da inobservância aos comandos contidos em legislação não é escusável.

Já a situação de erro invencível, pelo contrário, se dá quando o comprador acredita, de fato, na idoneidade de seu indicado fornecedor, tendo sido completamente ludibriado por este. Ela ocorre quando a parte toma todas as cautelas exigidas em legislação e esperadas da prática comercial, mas, mesmo assim, se mostra impossível a descoberta sobre a situação irregular de seu fornecedor. É a situação típica que admite a prova da boa-fé objetiva.

Tendo sido exposto que a única situação que admite a comprovação da boa-fé é a de erro invencível, conclui-se que a definição dos deveres jurídicos de conduta esperados das partes deve ser verificada em cada caso concreto. Tal definição implica a necessidade de se buscar na doutrina, na jurisprudência, na legislação e nas práticas comerciais usuais quais seriam tais cuidados e precauções que as partes devem tomar em seus relacionamentos comerciais.

Destaca-se que os deveres de conduta podem estar definidos em legislação de forma meramente prescritiva, sem nenhuma penalidade associada a seu descumprimento. Isso não implica que a norma seja inócua ou ineficaz, pois se a sua observância puder levar à ciência de ilícitos tributários, então a sua inobservância

injustificada leva à descaracterização da boa-fé objetiva por ter sido opção do atuado o descumprimento dos preceitos legais.

No que tange aos deveres impostos pela jurisprudência, cabe revisitar os precedentes da Súmula nº 509 do STJ. No supracitado voto do relator no Recurso Especial nº 1.148.444 – MG fica claro que, para o STJ, *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*, o que indica a necessidade de que a regularidade das partes seja comprovada por meio de documentação pertinente.

Entretanto, tal documentação não é especificada, nem poderia, já que o STJ se limita a analisar teses jurídicas e não a analisar fatos. Limitou-se o E. STJ a concordar que, se a documentação pertinente à assunção de regularidade do alienante fora exigida pelo comprador e a veracidade da operação de compra e venda fora demonstrada, o adquirente é de boa-fé.

O tribunal de origem considerou suficientes: a demonstração de que a declaração de inidoneidade fora publicada posteriormente às operações, a aparência de regularidade (formal) das notas fiscais declaradas inidôneas, a escrituração contábil realizada e a prova do pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas²⁹.

Por outro lado, no acórdão do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.239.942 – SP, manteve-se a decisão agravada por seus próprios fundamentos. Já a decisão agravada não admitiu o recurso especial na origem. Tal decisão considerou hígido o acórdão recorrido, que entendeu como não caracterizada a boa-fé.

Isso porque o acórdão do TJSP, recorrido, manteve a decisão de primeiro grau sob o fundamento de que a boa-fé não permaneceu caracterizada. Considerou-se que a venda se aperfeiçoa, em termos tributários, com a efetiva chegada da mercadoria no estabelecimento do comprador, situação que o obriga a certificar-se da existência do vendedor, não apenas do ponto de vista formal, mas também sob fundamento da sua existência material, para evitar que venha a se creditar de tributo jamais recolhido.

²⁹ “No mais, divirjo do em. Relator, na matéria fática, porque 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. Veja-se o que consta de acórdão do Conselho de Contribuintes (f. 231)” Excerto do acórdão recorrido, reproduzido às fls. 5 do acórdão do REsp: 1148444 MG 2009/0014382-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 14/04/2010, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 27/04/2010.

Em outras palavras, o STJ considerou imaculada a decisão do TJ-SP que não reconheceu a boa-fé porque não fora demonstrada a verificação da existência física do vendedor pelo autuado-comprador. Isso indica que, ao menos perante a legislação bandeirante, o judiciário estadual, na decisão, entendeu que a exigência da comprovação de ter havido a verificação da existência física do fornecedor é admissível quando da análise da boa-fé do comprador.

Nota-se, portanto, que a súmula do STJ, como deveria ser – por não analisar questões probatórias³⁰ – aceita a livre valoração de provas pelos tribunais de origem. Ou seja, pelo princípio do livre convencimento do juiz, inexistente um rol fechado de documentos suficiente a determinar a boa-fé do contribuinte. A análise da boa-fé depende de uma análise individualizada, casuística, conjugada à análise da legislação de cada ente federativo. Trata-se de análise de provas, livremente valoradas, atividade exclusiva das instâncias ordinárias.

5. INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA 509 DO STJ À LUZ DA LEGISLAÇÃO PAULISTA

Conforme exposto, a determinação da boa-fé a que se refere a Súmula nº 509 do STJ depende de cada caso concreto, em especial do que determina cada legislação estadual.

A Lei Estadual Paulista nº 6.374, de 1º de março de 1989, enquadra como responsável solidário pelo adimplemento tributário do ICMS todo aquele que transacionar sem documento fiscal³¹, assim também entendido como o documento fiscal inábil³².

Adicionalmente, a legislação prescreve condutas permitidas, vedadas e obrigatórias por meio de deveres de fazer ou de se abster. Um desses deveres é o dever de agir de modo diligente em relação aos seus atos comerciais, estando obrigado a verificar a regularidade fiscal de seus parceiros comerciais, no que se inclui a verificação de sua existência e atividade no local indicado, dever contido nos artigos 22-A e 36,

³⁰ “A PRETENSÃO DE SIMPLES REEXAME DE PROVA NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL” Súmula nº 7, STJ.

³¹ “Artigo 9º - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

(...) XI – solidariamente, as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal;

(...) Parágrafo único – Presume-se ter interesse comum, para os efeitos do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal”.

³² “Artigo 68 - Considera-se desacompanhada de documento fiscal a mercadoria ou prestação acobertada por documento inábil, assim entendido, também, o que não seja o exigido para a respectiva operação ou prestação ou não esteja provido de selo de controle, quando exigido pela legislação”.

ambos da Lei Estadual Paulista nº 6.374/1989. É o dever de diligência, positivado na legislação bandeirante.

Não parece adequada qualquer alegação de que exigir uma conduta diligente por parte dos contribuintes seria equivalente a lhes atribuir a função fiscalizatória, prerrogativa estatal.

Neste mesmo sentido vai a doutrina de Marcelo de Azevedo Granato³³, para quem, do cotejo entre os artigos 22-A e 36 do RICMS/2000, conclui-se que a legislação paulista exige não apenas a consulta ao SINTEGRA, que deve estar regular, mas também a cobrança e o fornecimento de documentos que, sob condições normais, verificáveis a cada caso, confirmassem a localização/atividade e demais dados declarados ao Fisco. Por exemplo, conta de luz, alvará de funcionamento, contrato de aluguel e, além disso, o próprio Sintegra.

Acrescem-se a tais requisitos, os registros fiscais e contábeis da operação, a prova de pagamento em nome do fornecedor e ainda outros elementos, que demonstrem que a operação comercial possuía a aparência de regularidade, ou seja, aparentava ser efetivamente aquela descrita na documentação fiscal.

Argos Simões³⁴ informa que, para a verificação da aparência de regularidade da operação, há a necessidade de exame *de outros elementos fáticos suficientes a tal conclusão, como conhecimentos de transporte não desclassificados pelo Fisco, que também serviriam como prova aliados a documentos comerciais indicando aparente regularidade comercial*. Seriam, por exemplo, a demonstração de ter havido negociação comercial com quem aparentasse ser legítimo representante do fornecedor, documentos que demonstrassem a formalização das operações e transmissão dos pedidos, cotações de preços, entre outros.

³³ “A questão se concentra no conteúdo desse “dever de diligência” (das “cautelais” aludidas em item anterior), que não encontra delimitação precisa no artigo 36, parágrafo 1º, item 4, da Lei nº 6.374/1989.(...) A alternativa (ainda imperfeita, mas) mais razoável parece ser a de exigir do contribuinte não uma investigação minuciosa da localização e atividade dos seus parceiros de negócio. Bastaria, sim, que ele obtivesse, periodicamente, documentos que, sob condições normais, verificáveis a cada caso, confirmassem essa localização/atividade e demais dados declarados ao Fisco. Por exemplo: conta de luz, alvará de funcionamento, contrato de aluguel (além do Sintegra).

É verdade que, mesmo nessa hipóteses, pode um contribuinte ludibriar o outro, senão agir de comum acordo com ele. Mas situações assim ultrapassam o “dever de diligência” do contribuinte e alcançam o dever de fiscalização do Fisco”. (GRANATO, Marcelo de Azevedo. Inidoneidade documental e créditos de ICMS: o Recurso Especial 1.148.444/MG. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225, maio, 2014, p. 136/137).

³⁴ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A Influência da denominada Boa-Fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Obra comemorativa do IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 117.

6. CRÍTICAS À SÚMULA 509 DO STJ

Segundo Liebwald³⁵, uma lei vaga faz com que o judiciário tenha que substituir, em algum grau, o legislador, sendo que a vagueza excessiva é indesejável. Tal raciocínio é perfeitamente aplicável à Súmula nº 509, do STJ, que carrega o fardo de ser pouco clara na definição da tese sobre o que seria suficiente a demonstrar a “veracidade da compra e venda” e “o contribuinte de boa-fé”.

Com isso, o STJ explicita a aceitação da análise da boa-fé pelos tribunais e impede, definitivamente, a interposição de recursos especiais tendentes a contestar conflitos legais entre o artigo 136, do CTN e o direito ao crédito do imposto contido no artigo 19 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, mas não estabelece parâmetros de julgamento que auxiliem as instâncias ordinárias em seu dever. Prevalece o livre convencimento do juiz, caso a caso, cotejando as provas apresentadas e analisando as especificidades exigidas pela legislação local.

7. APLICAÇÃO DA SÚMULA PELO 2º GRAU, NO TJSP

Em busca dos dados sobre como o tema vem sendo tratado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, realizou-se um recorte temporal. Em acesso ao sistema de busca de jurisprudência “ESAJ” do TJSP³⁶ pelas decisões dos processos em fase de apelação e/ou reexame necessário publicados entre 01/01/2017 e 31/07/2017, contendo a expressão “súmula 509”, foram encontradas 73 ocorrências³⁷, sendo 23

³⁵ “Unlike every day conversation, the impact of vagueness in law is a different one, due to the legally binding force and the associated legal consequences. If law is vague, the legal issue remains at least partially unresolved, law becomes uncertain, and the courts have to substitute to some extent for the legislator. Hence, exaggerated vagueness in law may undermine the state of law (Rechtsstaat), in particular with respect to the constitutional principles of legal certainty, the division of powers, and the binding force of statute”. (LIEBWALD, Doris. Law’s Capacity for Vagueness. *International Journal For The Semiotics Of Law – Revue Internationale de Sémiotique Juridique*, [s.l.], v. 26, nº 2, p.391-423, 7 dez., 2012.)

³⁶ <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?f=1>

³⁷ 1001024-28.2016.8.26.0344, 1027222-39.2015.8.26.0053, 1011990-69.2016.8.26.0564,
0000409-77.2011.8.26.0264, 1023939-71.2016.8.26.0053, 1013722-37.2014.8.26.0053,
1004077-17.2016.8.26.0053, 1001650-17.2014.8.26.0506, 1012448-08.2014.8.26.0451,
0005402-04.2012.8.26.0629, 1006488-50.2014.8.26.0361, 0000007-81.2013.8.26.0407,
1006697-65.2015.8.26.0302, 0003864-96.2011.8.26.0572, 0000099-06.2014.8.26.0187,
0004500-37.2011.8.26.0451, 0199682-83.2007.8.26.0100, 0049224-92.2010.8.26.0506,
1002775-17.2015.8.26.0625, 1012741-08.2014.8.26.0344, 1007333-02.2015.8.26.0344,
1035140-94.2015.8.26.0053, 1028589-37.2014.8.26.0602, 1004327-77.2014.8.26.0196,
8000272-93.2012.8.26.0014, 1011984-62.2016.8.26.0564, 0000497-31.2013.8.26.0625,
0614829-94.2008.8.26.0053, 1016404-28.2015.8.26.0053, 1000630-10.2015.8.26.0068,
1010230-03.2015.8.26.0053, 0617836-94.2008.8.26.0053, 1021826-49.2016.8.26.0602,
1020016-71.2015.8.26.0053, 1002154-59.2015.8.26.0127, 1011376-90.2015.8.26.0114,
1000013-37.2015.8.26.0428, 1005222-45.2015.8.26.0053, 0001479-45.2012.8.26.0604,
0007604-96.2013.8.26.0053, 0012348-64.2011.8.26.0196, 0003401-84.2013.8.26.0120,
0011291-80.2010.8.26.0152, 1005150-76.2016.8.26.0068, 0031096-88.2011.8.26.0053,

relativas a decisões a favor da Fazenda, 47 a favor do contribuinte e 3 casos em que se considerou a análise não aplicável por razões diversas.

CÂMARA	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª	12ª	13ª	
FAZENDA	2	3	2	0	0	2	2	0	0	8	2	0	2	23
CONTRIBUINTE	2	3	5	2	5	1	3	12	1	1	2	3	7	47
NA											3			

Tabela 1: Quantidade de decisões favoráveis à Fazenda ou ao Contribuinte, de acordo com a Câmara do TJSP, no período selecionado.

O simples fato de que cerca de 1/3 dos casos tenha havido decisão favorável à Fazenda Pública indica que, no âmbito do Judiciário estadual paulista, a boa-fé do comerciante não se presume e que a demonstração da veracidade da compra e venda demanda dilação probatória.

Dependendo da câmara julgadora, varia o grau de exigência em relação às obrigações do contribuinte, sendo certo que não houve nenhuma câmara em que tenham sido emitidas apenas decisões favoráveis ao Fisco, mas em cinco câmaras (4ª, 5ª, 8ª, 9ª e 15ª) houveram apenas decisões favoráveis ao contribuinte.

Houve, ainda, a constatação de situações em que a tese da boa-fé e a Súmula nº 509 do STJ foram aplicadas pelo Poder Judiciário em casos que não eram de autuação de crédito indevido, mas envolviam documentos inidôneos.

Resta demonstrado que o enunciado da Súmula nº 509 pelo STJ, não parece ter tido efeito uniformizador na tomada de decisões entre as diversas câmaras de direito público do Tribunal de Justiça de São Paulo.

0013599-36.2014.8.26.0577,	0003949-38.2010.8.26.0210,	0011523-98.2010.8.26.0053,
0013775-86.2012.8.26.0576,	1006683-22.2015.8.26.0451,	0003405-24.2013.8.26.0120,
1020716-47.2015.8.26.0053,	0003858-75.2012.8.26.0242,	1024551-92.2015.8.26.0554,
0000753-85.2013.8.26.0394,	0044851-48.2012.8.26.0053,	1000251-36.2015.8.26.0564,
1037685-85.2014.8.26.0114,	1018128-67.2015.8.26.0053,	0029733-26.2008.8.26.0068,
0069566-56.2012.8.26.0506,	0001319-43.2015.8.26.0142,	0007270-89.2011.8.26.0196,
0012159-82.2011.8.26.0068,	1003806-36.2015.8.26.0152,	1014598-55.2015.8.26.0053,
1020180-36.2015.8.26.0053,	1008100-12.2015.8.26.0224,	1010830-58.2014.8.26.0053,
1010425-94.2014.8.26.0320,	0053553-80.2012.8.26.0053,	0001434-06.2014.8.26.0108,
1020635-07.2014.8.26.0224		

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na confusão de entendimentos proferidos pelo TJSP é que cabem igualmente a crítica e o elogio à inteligência da Súmula nº 509 do STJ.

A aparente falta de clareza na definição dos critérios sobre os requisitos necessários à demonstração da “efetiva realização da compra e venda” e da boa-fé do comerciante são nada mais do que a determinação para que os Tribunais de Justiça decidam definitivamente sobre os casos de autuação por creditamento indevido, quando alegada a boa-fé da parte. Respeita-se, com isso, o princípio da livre valoração das provas pelo juiz.

Espera-se que, com o passar do tempo, seja promovida uma uniformização do entendimento jurisprudencial, de modo a pacificar a questão sobre quais requisitos seriam necessários e suficientes na interpretação de cada Tribunal de Justiça, para que seja reconhecido o terceiro de boa-fé e garantido o seu direito ao crédito do ICMS decorrente de nota fiscal posteriormente declarada inidônea.

Por fim, não cabe falar em *distinguish* porque os precedentes da súmula não são uniformes, logo, não há como identificar condições comuns taxativas que, se observadas, levariam ao reconhecimento imediato da boa-fé do contribuinte, lhe permitindo o aproveitamento dos créditos do ICMS destacados em nota fiscal inábil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O Precedente no Novo Código de Processo Civil e suas Implicações Tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; _____ (Org.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 102-130.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47767>>. Acesso em: 12 Dez. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v224.2001.47767>.

BONAMIGO FILHO, Carlos Horácio. Boa-Fé Objetiva à Luz da Superação do Paradigma Exclusivamente Substantivo no Direito Tributário, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, p. 22-40, set-out., 2013.

CAMPELLO, Juliana Endriss C.; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no Direito Tributário?. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT, São Paulo, v. 21, n.110, p. 225-254, mai/jun., 2013.

DINIZ, Maria Helena. 5. Ato Ilícito. In: DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: volume 1: Teoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 606-620.

EIK, Luciana Gemelli. Proteção da confiança e boa-fé objetiva no direito tributário, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, set-out., 2013, p. 9/21

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Doutrina dos Direitos Fundamentais e sua Evolução. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 317-324.

GENNAIOLI, Nicola; SHLEIFER, Andrei. The Evolution of Common Law. *Journal Of Political Economy*, Chicago, v. 115, nº 1, p. 43-68, fev. 2007. Disponível em: <<http://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/511996>>. Acesso em: 15 dez. 2017.

GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 21. Ed. revista e atualizada por Luis Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. Inidoneidade documental e créditos de ICMS: o Recurso Especial 1.148.444/MG, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225, p. 125-137, maio, 2014.

JOBIM, Marco Félix. Entendendo a nomenclatura dos precedentes. *Direito e Democracia: Revista de Ciências Jurídicas*. Canoas, v. 12, n.2, p. 107-116, jul./dez. – 2011. Semestral. Disponível em: <<http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/issue/view/184>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

LEOPOLDO, Ana Caroline Krüger de Lima. *Normatividade da boa-fé objetiva no direito tributário: Princípio e Postulado*. 2016. 254 f. Tese (Doutorado) – Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Ufrgs – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/164156>>. Acesso em: 15 dez. 2017.

LIEBWALD, Doris. Law's Capacity for Vagueness. *International Journal For The Semiotics Of Law – Revue Internationale de Sémiotique Juridique*, [s.l.], v. 26, nº 2, p. 391-423, 7 dez. 2012. Springer Nature. <http://dx.doi.org/10.1007/s11196-012-9288-3>. Disponível em: <<https://link-springer-com.ez67.periodicos.capes.gov.br/article/10.1007/s11196-012-9288-3#citeas>>. Acesso em: 17 dez. 2017.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário: – declaração falsa – responsabilidade – deveres acessórios – multa – suspeita e prova – boa-fé e relação jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 7/8, p. 61-70, jan./jul., 1979.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016.

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

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A Influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Obra comemorativa do IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*. São Paulo: Noeses, p. 101-126, 2012.