

Boa-fé do contribuinte e inidoneidade no contexto de malha eletrônica

28/02/2026

A discussão acerca da inidoneidade de documentos fiscais e de seus reflexos para o contribuinte que figura no polo oposto da relação comercial está longe de ser matéria recente, havendo precedentes no STJ desde 1998 [1]. Na Corte da Cidadania, o entendimento foi pacificado em 2010, com o julgamento do REsp nº 1.148.444/MG, de relatoria do ministro Luiz Fux, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do qual resultou o Tema 272.

O acórdão paradigma envolveu distribuidora autuada por ter aproveitado créditos de ICMS provenientes de notas fiscais formalmente declaradas, em momento posterior, como inidôneas.

Consolidando a jurisprudência sobre o tema, o ministro relator reiterou 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”.

Assim, entendeu que 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.

O julgado firmou-se em duas linhas específicas de argumentação: de um lado, assentou que a verificação da idoneidade do documento fiscal é atribuição do Fisco; de outro, reconheceu a boa-fé do contribuinte que, no momento da celebração do negócio jurídico, comprove a regularidade da operação, não podendo a declaração superveniente de inidoneidade alcançá-lo.

Embora o precedente tenha sido construído sob a ótica do adquirente e em contexto de glosa de créditos, o fundamento jurídico do Tema 272 mantém plena aplicabilidade ainda que haja inversão dos polos na relação comercial.

Com efeito, mediante a abstração da moldura concreta do caso, é possível extrair do repetitivo a impossibilidade de o Fisco responsabilizar contribuinte de boa-fé por operações realizadas com outro contribuinte que venha a ser declarado, posteriormente, irregular, sobretudo quando isso implicaria exigir-lhe a fiscalização de aspectos que escapam ao seu campo ordinário de atuação. Desde que o contribuinte demonstre a regularidade da operação no momento da celebração do negócio jurídico, a declaração superveniente não pode alcançá-lo.

Por isso, no curso jurisprudencial, a mesma razão de decidir passou a se projetar para outras hipóteses em que a inidoneidade de um dos polos, descoberta posteriormente, pretende contaminar as consequências fiscais de operação pretérita, seja por glosas [2], tredestinação [3], quebra de diferimento [4] etc.

Boa-fé objetiva e dever ordinário de diligência: elementos probatórios usualmente considerados suficientes

Passando à análise dos elementos configuradores, de índole comprobatória, da boa-fé, a jurisprudência não tem se fixado em critérios taxativos, concentrando-se, antes, na apreciação do contexto probatório a partir de um núcleo composto por:

Regularidade fiscal da operação, evidenciada pela emissão ou pelo recebimento de documentos fiscais contemporâneos ao negócio, bem como pela escrituração regular nos livros fiscais e pelo cumprimento das obrigações acessórias pertinentes;

Regularidade cadastral, demonstrada por consultas a bases oficiais federais (CNPJ) e estaduais (Sintegra) acessíveis ao contribuinte, a indicar a hígidez cadastral e fiscal do parceiro no momento da celebração do negócio; e

Regularidade comercial, consistente na demonstração da ocorrência efetiva da relação negocial, com comprovação de pagamentos por meios rastreáveis (por exemplo, transferências entre contas de titularidade das partes), com correspondência entre valores e operação e com elementos logísticos de transporte etc.

Importa ressaltar que é pela análise do acervo probatório considerado como um todo, e não de elemento isoladamente considerado, que se afere, no momento da realização do negócio, a veracidade da transação comercial, a regularidade cadastral do parceiro e o cumprimento das obrigações fiscais pertinentes.

Nesse sentido, exemplificativamente, já decidiu a Câmara Superior do TIT-SP no AI nº 4.061.688-5 (Processo DRT nº 4.061.688-5), que, em voto de relatoria do conselheiro relator Edison Corazza assim afirmou: “... a imperfeita descrição na nota do fornecedor do transportador não é suficiente, isoladamente considerada, para descaracterizar a boa-fé do comprador, em especial quando presentes outros indícios e elementos de prova do cuidado deste último quando da aquisição da mercadoria”.

Isto é, basta que o contribuinte demonstre a adoção de diligência ordinária no momento da contratação para afastar a imputação de responsabilidade fundada em irregularidade reconhecida apenas *a posteriori*. Esse quadro somente se inverte “se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização [5], concorrendo para o ilícito.

Spacca



Limite do dever de cautela e a impossibilidade de transferir ao contribuinte o poder-dever de fiscalização

Se, por um lado, a prova da boa-fé objetiva se funda no quadro acima delineado, por outro, sob o prisma do precedente repetitivo relativo à prerrogativa do Fisco de fiscalizar, a discussão exige maior aprofundamento.

Não cabe ao contribuinte fazer as vezes do Fisco, realizando atividade fiscalizatória para além das cautelas de praxe da vida negocial. Exigir que o contribuinte, por exemplo, investigue a existência física do estabelecimento do parceiro, a capacidade operacional, o efetivo recebimento da mercadoria, o cumprimento de obrigações acessórias etc. equivale a deslocar para a esfera privada um múnus público vinculado e exclusivo da administração tributária.

A esta incumbe exercer plenamente o poder de polícia, por imposição legal, sob pena, inclusive, de responsabilização funcional, nos termos do artigo 142 do CTN. Disso decorre a incompatibilidade de punir o contribuinte diligente por confiar em informações oficiais contemporâneas à operação, quando o Estado dispõe de instrumentos próprios de controle e reação

Nesse sentido, o STJ, no EREsp nº 1.657.359/SP, em voto de relatoria do ministro Gurgel de Faria, afirmou que “a empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa [...] não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário”.

No âmbito dos tribunais estaduais, cumpre ainda mencionar:

“AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. [...]. Fraudes e sonegações passíveis de fácil detecção, caso houvesse integração de informações entre os órgãos fiscais dos estados, mediante confrontação das informações provenientes das empresas envolvidas em operações interestaduais. ineficiência do sistema de fiscalização dos estados que não pode ser suprida com a imposição, às empresas, de tarefa que exorbita suas obrigações de contribuinte ou substituto tributário.

(TJ-SP – Apl.: 10369956420228260053, 6ª Câmara de Direito Público, Relator Des. Alves Braga Junior, Data de Publicação: 07/11/2024)

Nesse acórdão, colhe-se do voto do desembargador relator Alves Braga Junior o seguinte trecho, que bem sintetiza a orientação adotada:

“Não é necessário muito esforço para imaginar o elevado número de operações comerciais realizadas pela autora, e o grande número de empresas com as quais comercializa. Foge

da razoabilidade exigir que atue como fiscal e investigadora das atividades de transporte e do recebimento das mercadorias no território de outro estado. A ineficiência do sistema de fiscalização dos estados não pode ser suprida com a imposição, às empresas, de tarefa que exorbita suas obrigações de contribuinte ou substituto tributário. Bastaria a integração de informações entre os órgãos fiscais dos estados para que as fraudes fossem coibidas. A tributação é fracionada nas operações interestaduais, de modo que a confrontação das informações provenientes da empresa de origem e de destino levariam, no caso de inconsistências, à rápida identificação de fraudes e sonegações. (...)."

Esse raciocínio fica ainda mais evidente, pois, ainda que se admita que um contribuinte deva elastecer o espectro de suas cautelas ordinárias, todo o seu zelo e cuidado em nada serviriam para afirmar a idoneidade do outro contribuinte com quem realiza a transação comercial, afinal a condição necessária e suficiente para que alguém se torne juridicamente "inidôneo", perante o cadastro de um fisco estadual, é o ato administrativo do próprio ente fazendário.

Da mudança de paradigma fiscalizatório: ambiente de cruzamentos sistêmicos, malhas fiscais e suspensão de ofício fundada em condições objetivas

Como já se destacou, a tese repetitiva foi firmada em 2010, quando a fiscalização operava com menor nível de informatização e menor grau de integração tecnológica, apoiando-se, em alguma medida, em verificações de natureza material e em diligências presenciais, bem como em rotinas de controle *a posteriori*.

Nos tempos atuais, a premissa de que o contribuinte não deve "fazer as vezes do Fisco" mostra-se ainda mais pronunciada, na medida em que o próprio aparato fazendário, alicerçado em obrigações acessórias eletrônicas, em cruzamento sistemático de dados, em malhas fiscais e rotinas automatizadas de controle, é capaz de identificar, com mínima defasagem temporal, inconsistências em declarações de potenciais contribuintes inidôneos aptas a acionar gatilhos de suspensão automática.

Com efeito, os entes fazendários instituem, já na etapa inicial de inscrição, exigências documentais destinadas a verificar identidade, capacidade operacional etc. e, uma vez deferida a inscrição, submetem-na a controles periódicos de regularidade, isto é, detêm o domínio integral desse ciclo, desde o deferimento da inscrição estadual, passando pelos mecanismos de fiscalização preventiva e repressiva, até eventual suspensão ou cancelamento.

Além disso, não é incomum a previsão normativa de procedimentos de controle de execução imediata, com verificações mensais do cadastro de contribuintes do ICMS destinadas a identificar hipóteses de presunção de inatividade, com base em critérios objetivos, frequentemente de índole temporal.

Dito de outro modo, atualmente, com o avanço dos cruzamentos eletrônicos, as legislações preveem medidas automatizadas, deflagradas por malhas fiscais eletrônicas e condicionadas a critérios objetivos, para suspender inscrições presumidamente inativas, evitando que a aparência de regularidade se perpetue quando já se encontram verificados, nos próprios bancos

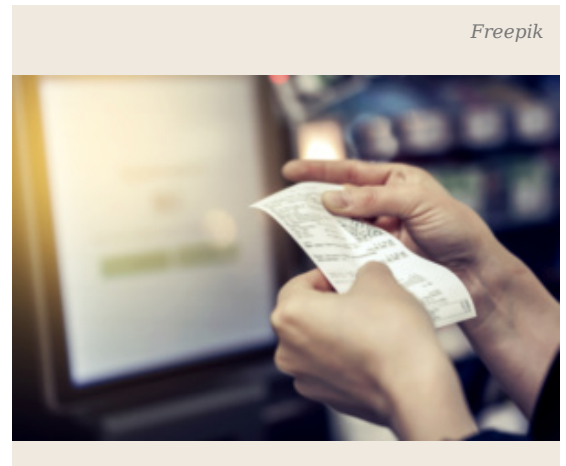
de dados dos Fiscos, os pressupostos normativos para o saneamento cadastral.

É nesse ponto que se estabelece o recorte novo que se pretende explorar. Para além dos requisitos já pacificados para a demonstração da boa-fé do contribuinte, a constatação do descumprimento, pelo Fisco, de um dever legal de ofício, vinculado a critérios objetivos, acentua a impropriedade e torna ainda menos justificável a atribuição posterior de responsabilidade ao contribuinte diligente.

Em tais hipóteses, ao se omitir na obrigação de acionar os gatilhos previstos em lei, atrelados a critérios objetivos e temporais para a suspensão automática de inscrições presumidamente irregulares, os Fiscos concorrem diretamente para a perpetuação da aparência de regularidade cadastral, tornando-se responsáveis diretos pela criação de condições favoráveis às fraudes perpetradas sob a aparência de regularidade.

Nessa conformação, o contribuinte, ao confiar em dados oficiais contemporâneos à operação, é induzido a erro pelo próprio cadastro fazendário, o que reverbera diretamente na aferição de sua boa-fé, conferindo-lhe contornos ainda mais evidentes.

Em conclusão, não se pode admitir que o mesmo ente fazendário que falhou em aplicar as sanções automáticas previstas em sua própria legislação, deixando de suspender automaticamente inscrições presumivelmente irregulares, possa, posteriormente, imputar ao contribuinte — parte idônea da operação — as consequências de sua própria negligência. Em vez de assumir a própria desídia, o Estado age de forma abusiva ao eleger o contribuinte cumpridor como o conveniente fiador de sua ineficiência.



[1] STJ, REsp n. 89.706/SP, relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24 de março de 1998.

[2] “[...] 2. 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 [...] (STJ, REsp n. 1.811.109/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/6/2019, DJe de 17/6/2019.).

[3] “[...] A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada [...] não sendo dela exigível a

fiscalização de seu itinerário. [...]” (STJ, EREsp n. 1.657.359/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 14/3/2018, DJe de 19/3/2018)

[4] “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VENDA DE ÁLCOOL ETÍLICO CARBURANTE. ICMS DIFERIDO. VERIFICAÇÃO DA INIDONEIDADE DO COMPRADOR E AUSÊNCIA DO RECOLHIMENTO DEVIDO. BOA-FÉ DO VENDEDOR. [...]. I – O feito decorre de auto de infração e multa, referente a ICMS diferido na operação de venda de álcool etílico carburante para empresa compradora, cuja inidoneidade foi observada posteriormente à operação, não tendo sido recolhido o imposto devido. [...] IV – Em obter dictum, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência no sentido da inexigência de cobrança ao vendedor de boa-fé, de ICMS diferido quando a irregularidade fiscal do comprador é apurada posteriormente. [...].

(STJ, AREsp 1240878/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, j. 27/10/2020, DJe 17/11/2020).

[5] STJ, EREsp n. 1.657.359/SP, Primeira Seção, relator Ministro Gurgel de Faria, j. em 14/3/2018, DJe de 19/3/2018.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-fev-28/inidoneidade-de-documentos-fiscais-repercute-em-contribuinte-de-boa-fe/>