



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000305753

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1007478-14.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado LD & ZZI DISTRIBUIDORA - EIRELI.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente), TANIA AHUALLI E SIDNEY ROMANO DOS REIS.

São Paulo, 28 de março de 2025.

SILVIA MEIRELLES

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

Apelação: 1007478-14.2022.8.26.0053

Apelante: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

Apelada: LD & ZZI DISTRIBUIDORA - EIRELI.

Comarca: SÃO PAULO

Juíza: Luíza Barros Rozas Verotti

Voto: 23.955 - A*

APELAÇÃO – Ação anulatória de débito fiscal – Auto de infração e imposição de multa – ICMS – Inidoneidade do suposto emitente dos documentos fiscais – Sentença de procedência decretada em primeiro grau – Pretensão de reforma – Descabimento – Declaração de inidoneidade de notas fiscais posteriormente à ocorrência da operação mercantil – Boa-fé da contribuinte – Comprovação da entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento comercial – Ocorrência da circulação de mercadoria configurada – Impossibilidade de dar-se efeito *ex tunc* à declaração em tal situação – Sentença de procedência mantida – Recurso desprovido.

Trata-se de apelação interposta pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, contra a r. sentença de fls. 1.731/1.734, que julgou procedente a presente ação anulatória do Auto de Infração e Imposição de Multa nº 4.117.777-0, lavrado por recebimento e estocagem de mercadorias no estabelecimento comercial da autora, com suporte em notas fiscais declaradas inidôneas, em razão de ter sido comprovada a prática de atos ilícitos com repercussão no âmbito tributário.

Em suas razões recursais (fls. 1.739/1.758), a apelante requer a reforma da r. sentença monocrática, aduzindo, em

suma, que a empresa autora não conseguiu demonstrar a regularidade das operações com a empresa declarada inidônea por simulação do estabelecimento. Sustenta que o laudo pericial não aponta como se deu o transporte efetivo das mercadorias, além de inexistirem informações acerca das tratativas negociais com a empresa fornecedora, não se admitindo apenas a demonstração de operações bancárias como meio de comprovar a ocorrência das operações. Requer, assim, o provimento do recurso de apelação e a total improcedência da ação. Subsidiariamente, pede que os honorários advocatícios sejam fixados por equidade, os quais se mostraram abusivos e desproporcionais.

Contrarrazões a fls. 1.767/1.768.

É o relatório.

Trata-se de recurso de apelação interposto pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, contra a r. sentença de fls. 771/774, que julgou procedente a presente ação anulatória do Auto de Infração e Imposição de Multa nº 4.117.777-0 (fls. 33/36), lavrado por recebimento e estocagem de mercadorias no estabelecimento comercial da autora, com suporte em notas fiscais emitidas pela empresa EMBHALAMIX EMBALAGENS ESPECIAIS LTDA, posteriormente declaradas inidôneas.

Consta do referido auto de infração que a autora teria recebido e estocado em seu estabelecimento comercial, mercadorias

desacompanhadas de documentação fiscal, ou seja, acompanhadas de notas fiscais inábeis, infringindo o art. 203, do RICMS, sendo, portanto, responsável pelo pagamento do ICMS por solidariedade.

Em face desta autuação, a autora ajuizou a presente ação anulatória, alegando, em suma, que a operação foi regular e que agiu de boa-fé, de modo que o auto de infração é nulo.

A r. sentença, reconhecendo a boa-fé da autora, julgou procedente a ação anulatória.

Inconformada, apela a Fazenda.

Contudo, razão não lhe assiste.

Com efeito, a Súmula nº 509, do Colendo Superior Tribunal de Justiça dispõe 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.”*

Anteriormente à edição de referida Súmula, o Colendo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 1.148.444/MG, firmou o entendimento no sentido de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal posteriormente seja declarada inidônea, pode aproveitar o crédito de ICMS, quando demonstrada a veracidade da compra e venda, nos seguintes termos:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. 1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma,

julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998). 2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação Documento: 9450951 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 27/04/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante). 3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas

após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS. 5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Assim, a efetiva ocorrência da operação e a boa-fé do comprador afastam a infração relativa às aquisições de mercadorias de empresa que foi declarada inidônea.

A referida decisão proferida pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça se aplica ao caso, eis que a autora logrou comprovar documentalmente que as mercadorias deram entrada em seu estabelecimento comercial.

Conforme se extrai do laudo apresentado pela perícia técnica contábil a fls. 1.470/1.511 (com esclarecimentos a fls. 1.543/1.710), a empresa autora apresentou comprovantes de pagamentos e efetuou a escrituração dos documentos fiscais de todas as operações abarcadas pelo auto de infração.

Conforme constou nas conclusões do *expert*:

- “1) O levantamento levado a efeito pelo Fisco apresenta inconsistências técnicas em sua elaboração;*
- 2) As Notas Fiscais autuadas deram entrada no livro registro de entradas da Requerente e por sua fez foram pagas via Boleto e SISPAG do Banco Itaú;*
- 3) O fornecedor estava com a sua situação regular na época das compras efetuadas pela Requerente (07/06/2013 a 05/09/2013), tendo a sua declaração de inidoneidade em 20/10/2018;*
- 4) O Fisco quando da elaboração do AIIM não observou que a Requerente é optante pelo Regime de Tributação do Simples Nacional, fato esse que a impede de se creditar de ICMS e se beneficiar de eventual crédito de ICMS.*
- 5) Restou comprovado que não há divergência nos pagamentos realizados pela empresa Autora ao fornecedor.*
- 6) O Fisco não nega o recebimento da mercadoria, contudo, por ter inabilitado a Inscrição Estadual do fornecedor com efeitos retroativos, atribuiu ao comprador, a responsabilidade solidaria, alegando, no AIIM, que: 'Ao receber as mercadorias, o destinatário concorreu efetivamente para a sonegação dos valores destacados de ICMS referentes às tais operações'.” (fls. 1.550/1.551)*

Diante de todo o conjunto probatório apresentado, o Perito Oficial concluiu ser possível afirmar que houve a compra das

mercadorias relacionadas em todas as notas fiscais, ocorrendo, de fato, as operações mercantis.

Veja-se que, em resposta ao Quesito nº 12, o qual questionou acerca da regularidade dos dados constantes nas notas fiscais, incluindo-se aqueles referentes à entrega da mercadoria (*“transportador, placa do veículo de transporte, etc, previstos no art. 127 do RICMS/00”*), o jurisperito respondeu: *“Positiva é a resposta ao indagado no presente quesito”* (fls. 1.506), trazendo uma amostra de uma das notas fiscais na qual consta a Transportadora Lucimaed, com endereço declinado no local apropriado (fls. 1.507).

E o mesmo se pode verificar dos demais documentos fiscais juntados aos autos (fls. 1.561/1.710).

Portanto, restou demonstrado que as mercadorias deram entrada no estabelecimento comercial da autora, que comprovou, realmente, que houve a circulação.

Frise-se, ainda, que no período correspondente à autuação, a empresa encontrava-se com situação cadastral de habilitada com autorização de emissão de notas fiscais pelo SEFAZ, conforme atestado pelo Perito Judicial.

E, levando-se em conta que a declaração de inidoneidade da empresa fornecedora se deu posteriormente às estas operações, não há que se falar em responsabilidade solidária da

contratante.

Nesse sentido posiciona-se a jurisprudência:

“RECURSOS DE APELAÇÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA. TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO DE NULIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXECUTADO. ICMS. OPERAÇÕES COMERCIAIS. INIDONEIDADE. Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM/ICMS, em razão de emissão de notas fiscais relacionadas à empresa inidônea. Regularidade das operações e boa-fé caracterizada, tendo em vista que as provas trazidas aos autos foram suficientes para comprovar que as negociações ocorreram antes da empresa ser considerada inidônea pelo Fisco. Documentos que demonstram ter sido realizada a publicidade da inidoneidade da empresa muito tempo após o término das operações comerciais. Boa-fé verificada. Inteligência do disposto na Súmula 509 do E. STJ. Sentença de procedência mantida. Recurso desprovido.” (TJSP; Apelação 1047453-19.2017.8.26.0053; Relator (a): Marcelo Berthe; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/04/2018; Data de Registro: 09/04/2018)

“APELAÇÃO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS – NOTAS

FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS – O aproveitamento de créditos de ICMS, oriundos de operação comercial efetivamente realizada antes da declaração de inidoneidade dos documentos fiscais que representam a concreta circulação da mercadoria, não constitui infração tributária – presunção de boa-fé do contribuinte – inteligência do Enunciado nº 509, da Súmula do Colendo Superior Tribunal de Justiça – eficácia ex nunc da declaração de inidoneidade que não retira do contribuinte o dever de comprovar a realidade das operações econômicas que dão suporte ao crédito de ICMS - na hipótese em testilha não há elementos de informação que demonstrem a veracidade das operações econômicas originárias dos créditos de ICMS [ilicitamente] aproveitadas pela contribuinte – ausência de certificação quanto à regularidade cadastral/formal da empresa-adquirente, demonstrando que esta última ainda estava devidamente habilitada até a data de efetivação das operações econômicas impugnadas pelo FISCO (todas concluídas no ano de 2013) – registro dos documentos fiscais de saída das mercadorias que, por si só, não se presta à comprovação do negócio jurídico - higidez do ato administrativo impugnado (AIIM nº 4.037.026-4) – sentença de improcedência dos embargos mantida. Recurso da autora desprovido.” (TJSP; Apelação 1002512-47.2016.8.26.0108; Relator (a): Paulo Barcellos Gatti; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Cajamar - 2ª Vara Judicial; Data do Julgamento: 02/04/2018; Data de Registro: 09/04/2018).

Portanto, por tudo o que foi exposto, verifica-se que restou demonstrada a veracidade da operação mercantil, de forma a comprovar a boa-fé da autora, nos moldes da Súmula 509, do C. Superior Tribunal de Justiça.

Por outro lado, não se nega que toda empresa deva exigir comprovação da regularidade fiscal das empresas com quem negocia, nos termos do art. 22 da Lei nº 6.374/89, todavia, a situação de inidoneidade da vendedora ainda não era pública, sendo que sua má fé não poderia ser presumida.

Neste contexto, assinala o doutrinador José Eduardo Soares de Mello:

"(...) a glosa dos créditos é injustificável nos casos em que ocorre inidoneidade do emitente das notas fiscais, ao qual os adquirentes dos bens/serviços são totalmente estranhos, especialmente porque não lhes cabe o poder de polícia de cunho fiscalizatório". (José Eduardo Soares de Melo, "Curso de Direito Tributário" 5a ed., SP: Ed. Dialética, p. 371).

Em casos como tais, não se pode atribuir efeitos retroativos (*ex tunc*) à declaração de inidoneidade, uma vez que a jurisprudência tem entendido que nestas situações, havendo boa-fé do adquirente da mercadoria, o ato declaratório da inidoneidade vale a partir da data de sua publicação (*ex nunc*), nos termos do artigo 103,

inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido é o posicionamento do Egrégio
Superior Tribunal de Justiça:

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

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda

Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins.

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

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

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico

(o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1148444, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 14.04.2010)

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTUAÇÃO. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR - DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA - VENDEDOR DE BOA-FÉ.

1. À época da transação, o comprador estava regularmente cadastrado e, se posteriormente foi constatada irregularidade na sua constituição, não pode o vendedor, que realizou a transação de boa-fé, emitindo nota fiscal de produtor para fazer acompanhar a mercadoria, ser responsabilizado. Recurso improvido”. (REsp 175204 / SP, Rel.Ministro José Delgado, julgado em 22/09/1998)

Por fim, razão também não assiste à apelante quanto aos honorários advocatícios.

Como é cediço, o Código de Processo Civil traz, como regra geral, a fixação da verba honorária com base no valor da condenação ou do proveito econômico obtido (art. 85, §§ 2º e 3º), limitando o arbitramento por equidade apenas quando a causa for de valor inestimável, muito baixo ou quando for irrisório o proveito econômico (art. 85, § 8º).

É o que decidiu, recentemente, o C. STJ no julgamento do Tema 1076 (Resp nº 850512/SP, 1877883/SP, 1906623/SP, 1906618/SP) relatado pelo Min. Og Fernandes, que fixou a seguinte tese:

“i) A fixação dos honorários por apreciação equitativa não é permitida quando os valores da condenação, da causa ou o proveito econômico da demanda forem elevados. É obrigatória nesses casos a observância dos percentuais previstos nos §§ 2º ou 3º do artigo 85 do CPC - a depender da presença da Fazenda Pública na lide -, os quais serão subsequentemente calculados sobre o valor: (a) da condenação; ou (b) do proveito econômico obtido; ou (c) do valor atualizado da causa. ii) Apenas se admite arbitramento de honorários por equidade quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo.”

No mesmo sentido estabeleceu a Lei n. 14.365/22,

que em seu art. 3º introduziu o § 6º-A no art. 85, do Código de Processo Civil, proibindo a fixação da verba honorária por equidade, salvo nas hipóteses expressamente contidas no § 8º, do mesmo artigo legal.

Portanto, a fixação da verba honorária por equidade somente é possível nas causas em que for inestimável ou irrisório o proveito econômico ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo, nos exatos termos do §8º, do art. 85 do CPC, o que não é caso dos autos.

Como no caso concreto a presente ação anulatória foi julgada procedente, o proveito econômico obtido pela autora é mensurável e corresponderá ao valor cobrado indevidamente no auto de infração considerado nulo.

E, partindo-se dos critérios previstos no § 2º, do art. 85, do Código de Processo Civil, correta a aplicação do percentual mínimo sobre o proveito econômico, respeitando-se o escalonamento dos incisos do §3º do artigo 85 do CPC, conforme fixado pela MM. Juíza de primeiro grau.

Desta feita, inarredável a conclusão de que a r. sentença de primeiro grau deu a correta solução ao caso, merecendo ser integralmente confirmada.

Pela sucumbência recursal, majoro os honorários advocatícios fixados na origem, em mais 1%.

Ressalto que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões do *decisum*, e rebatendo todas as teses levantadas pelas partes capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador, em observação ao que dispõe o artigo 489, § 1º, do NCPC (STJ. EDcl no MS 21.315-DF, julgado em 8/6/2016 - Info 585).

Todavia, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria suscitada, observando-se que não houve afronta a nenhum dispositivo infraconstitucional e constitucional.

Ante o exposto, pelo meu voto, **nega-se provimento** ao recurso.

SILVIA MEIRELLES

Relatora