

Eurico Marcos Diniz de Santi
Eduardo Perez Salusse
Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo
Lina Braga Santin Cooke
(Coordenadores)

OS 100 ARTIGOS DO OBSERVATÓRIO DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO

GRUPO DE PESQUISA DO NÚCLEO DE
ESTUDOS FISCAIS DA FGV DIREITO SP (NEF/FGV)

Adolpho Bergamini / André Felix Ricotta de Oliveira / André Montenegro Bertolino / Bruna Almeida Santos / Bruno Romano / Caio Augusto Takano / Caio Maia Bozzo / Carlos Eduardo de Arruda Navarro / Caroline Junqueira Ortiz Jones / Cassiano Inserra Bernini / Celso Ferreira da Cruz / Cesar Augusto Seijas de Andrade / César Eduardo Temer Zalaf / Cyro Cunha Melo Filho / Daniela Cristina Ismael Floriano / Daniela Iglesias Seabra / Danilo Andrade Bertagnoli de Figueiredo / Dolina Sol Pedroso de Toledo / Edison Aurélio Corazza / Eduardo Perez Salusse / Erika Garcia Cunha Melo / Eurico Marcos Diniz de Santi / Fábio Soares de Melo / Gabriel Caldiron Rezende / Gabriela Conca / Gisele Borghi Buhler / Harone Prates Vilas Bôas / Hugo Funaro / Jandir J. Dalle Lucca / Jerry Levers de Abreu / João Henrique Salgado Nobrega / João Vitor Kanufre Xavier da Silveira / José Eduardo de Paula Saran / José Orivaldo Peres Júnior / Juliano Di Pietro / Júlio M. de Oliveira / Kalinka C. Ferreira da Silva Bravo / Leandro Cabral e Silva / Lina Braga Santin Cooke / Luana Pinto Schunck / Luzia Corrêa Rabello / Mara Eugenia Buonanno Caramico / Marcela Rodrigues Adari Camargo / Marco Antonio Veríssimo Teixeira / Maria Aline Buratto Aun / Maurício Barros / Michele Markus / Odilo Sossoloti / Olival Mariano Pontes Junior / Rafael Pinheiro Lucas Ristow / Rodrigo Helfstein / Rodrigo Lazaro / Sergio Pin Junior / Sulamita Szpczkowski Alayon / Tatiane A. Mora Xavier / Thaís Silveira Takahashi / Thiago Marini / Vanderlei de Souza Junior / Vanessa Pereira Rodrigues Domene

Max
Limónad



Série Tributação & Desenvolvimento

JOTA

FGV DIREITO SP
NÚCLEO DE
ESTUDOS FISCAIS



NÚCLEO DE
ESTUDOS FISCAIS

JOTA

**Max
Limonad**



Série Tributação & Desenvolvimento

Eurico Marcos Diniz de Santi
Eduardo Perez Salusse
Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo
Lina Braga Santin Cooke
(Coordenadores)

**OS 100 TEXTOS DO
OBSERVATÓRIO DE
JURISPRUDÊNCIA DO
TRIBUNAL DE IMPOSTOS
E TAXAS DE SÃO PAULO**

**GRUPO DE PESQUISA SOBRE
JURISPRUDÊNCIA DO TIT
DO NEF/FGV DIREITO SP**

**OS 100 TEXTOS DO OBSERVATÓRIO
DE JURISPRUDÊNCIA DO
TRIBUNAL DE IMPOSTOS
E TAXAS DE SÃO PAULO**

**GRUPO DE PESQUISA SOBRE JURISPRUDÊNCIA
DO TIT DO NEF/FGV DIREITO SP**

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad
Versão PDF

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi et al.

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad
Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da
Éditions Gallimard

ISBN PDF pesquisável: 978-65-00-65901-6

SA235e Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.
Os 100 textos do Observatório de Jurisprudência do
Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. / Eurico
Marcos Diniz de Santi, et al. - São Paulo: Editora
Max Limonad, 2023.

Autores.

100. ICMS-ST.

ISBN PDF pesquisável: 978-65-00-65901-6

1. TIT-SP. 2. Tributário. 3. NEF. 4. Estudos. I.
Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.

CDD 340

COORDENAÇÃO

Eurico Marcos Diniz de Santi - professor e coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

Eduardo Perez Salusse - doutor em Direito Constitucional e Processual Tributário e mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP, coordenador dos projetos “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT” e “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, ambos do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo - MBA Executivo pela FGV, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela FACE-PUC/RS, mestranda em Direito Tributário pelo IBET, co-coordenadora do projeto “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT” do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

Lina Braga Santin Cooke - mestre em Direito tributário pela FGV Direito SP, doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP, co-coordenadora do projeto “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT” e pesquisadora do projeto “Código Tributário Nacional do Século XXI”, ambos do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

AUTORES

Adolpho Bergamini - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Mestrando em Direito Tributário (FGV/SP). Especialista em Direito Tributário (PUC/SP). Professor de Direito Tributário (Escola de Negócios Trevisan e APET). Ex-Conselheiro do CARF. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogado.

André Felix Ricotta de Oliveira - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV/SP. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC COGEAE. MBA em Direito Empresarial pela FGV/RJ. Presidente da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB/SP, subseção Pinheiros. Coordenador do IBET de São José dos Campos e do Curso de Extensão de Tributação sobre o Consumo. Coordenador da ESA da OAB/SP, subseção Pinheiros. Conselheiro de Assuntos Tributários da Fecomercio/SP. Ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da SEFAZ/SP. Advogado e Professor.

Bruna Almeida Santos – Pesquisadora do “Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP”. Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Advogada.

Bruno Romano - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Mestre em Direito Tributário (IBET). Especialista em Direito Tributário (IBDT). Professor Seminarista de Direito Tributário (IBET-SP). Colunista Sênior (Escola Brasileira de Tributos). Bacharel em Direito (Universidade Presbiteriana Mackenzie). Bacharelando em Ciências Contábeis (Trevisan Escola de Negócios). Advogado.

Caio Augusto Takano - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor e Mestre em Direito Tributário - USP. Advogado.

Caio Maia Bozzo - Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

Carlos Eduardo de Arruda Navarro - Graduado pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Mestre e especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas.

Caroline Junqueira Ortiz Jones – Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduada pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pesquisadora do NEF-FGV. Advogada.

Cassiano Inserra Bernini – Graduado em Direito (UNESP - Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho"). Especialista em Direito Tributário (PUC-SP) e empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Mestre em Direito Tributário – PUC-SP.

Celso Ferreira da Cruz - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Especialista em Direito Tributário (PUC/COGEAE-SP). Bacharel em Direito pela Universidade São Judas Tadeu. Advogado.

Cesar Augusto Seijas de Andrade - Graduado em Direito na Universidade de São Paulo (USP). Mestre e Doutor em Direito Financeiro pela USP.

César Eduardo Temer Zalaf - Graduado em Direito pela PUC-Campinas. Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP). Ex- Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

Cyro Cunha Melo Filho - Advogado e administrador de empresas, com LLM em Direito Tributário pelo IBEMEC.

Daniela Cristina Ismael Floriano - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Pesquisadora do Projeto Aduana do Século XXI – NEF-FGV/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professora de Direito Aduaneiro e Tributário nos cursos de extensão e pós-graduação do IBET, IBDT, PUC-COGEAE, EPD, EBRADI, APET e ABDCnst. Pesquisadora do Grupo de Estudos Aduaneiros da UFMG.

Daniela Iglesias Seabra – Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Advogada.

Danilo Andrade Bertagnoli de Figueiredo – Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT (NET FGV-SP). Graduado em Direito (Mackenzie). Especialista em Direito Tributário (FGV). Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP, subseção de Pinheiros.

Dolina Sol Pedroso de Toledo - Graduada em Direito (Mackenzie). Mestre em Direito político e econômico -Mackenzie.

Edison Aurélio Corazza - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Graduado em Direito (PUC-SP). Mestre em Direito Do Estado (PUC-SP). Pós-Graduado em Ciências Sociais (PUC-RS). Psicanalista. Conselheiro do Movimento de Advocacia - MDA. Vice-presidente do Instituto de Pesquisa Tributária -IPT. Juiz da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogado.

Eduardo Perez Salusse – Doutor em Direito Constitucional e Processual Tributário e mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Coordenador dos projetos “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT” e “Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

Erika Garcia Cunha Melo - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Mestre em Direito Tributário (FGV/SP). Pós-graduada em Petróleo e Gás (COPE/UFRJ). Graduada em Direito (UFMG) e em Ciências Contábeis (PUC/MG). Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogada.

Eurico Marcos Diniz de Santi - Graduado em Direito pela PUC-SP. Pós-graduado, mestre e doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor e coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP.

Fábio Soares de Melo – Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Doutor e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Visiting Professor University of Saint Gallen. Advogado.

Gabriel Caldiron Rezende - Pesquisador dos Projetos Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP e Sanções Tributárias do Século XXI - NEF-FGV/SP. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado.

Gabriela Conca - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Mestre em Direito (LL.M.) pela Harvard Law School. Pós-graduada em Economia pela Fundação Getúlio Vargas. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora do curso de pós-graduação (LL.M.) em Direito Tributário no Insper. Advogada.

Gisele Borghi Buhler – Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT (NEF-FGV SP). Especialista em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Membro da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB-SP, Subseção Pinheiros. Ex-juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogada. Consultora tributária. Palestrante e professora na área jurídica. Coautora de livros e escritora de matérias na área jurídica.

Harone Prates Vilas Bôas – Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

Hugo Funaro - Mestre em Direito Tributário na USP. Sócio da Dias de Souza Advogados Associados. Advogado.

Jandir J. Dalle Lucca - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Bacharel em ciências jurídicas e sociais (Faculdade de Direito de Guarulhos). Especialista em direito tributário (CEU Law School). Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Juiz Titular do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogado licenciado. Contabilista. Consultor tributário. Membro da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB-SP, Subseção de Pinheiros. Membro da Comissão Permanente de Estudos de Direito Tributário do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP)

Jerry Levers de Abreu - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Especialista em Direito Tributário pelo COGEAE/PUC. Advogado.

João Henrique Salgado Nobrega - Graduado em Direito (USP). Mestre em Internacional Tax Law na Universiteit Leiden no sul da Holanda.

João Vitor Kanufre Xavier da Silveira - Graduado em Direito na Universidade do Paraná. Especialização em Direito Tributário pela FGV e mestre em Direito Financeiro na USP.

José Eduardo de Paula Saran - Graduado em Direito pela PUC/Campinas. Doutorando em Direito Financeiro. Mestre em Direito Tributário PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Administração de Empresas pela FGV/SP Master em Administração Tributária. Juiz do TIT/SP (2004-2021). Advogado.

José Orivaldo Peres Júnior - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico TIT - NEF-FGVSP. Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Membro do IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Diretor Jurídico Adjunto do CIESP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas -TIT. Consultor Jurídico. Autor do livro “A Dosimetria das Multas Fiscais”, Noeses, 2021. Advogado.

Juliano Di Pietro - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV-SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT. Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Juiz da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Sócio de Costa Pereira e Di Pietro Advogados.

Júlio M. de Oliveira – Pesquisador dos Projetos Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP e Sanções Tributárias do Século XXI - NEF-FGV/SP. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Conselheiro do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA). Advogado.

Kalinka Bravo – MBA Executivo em Direito Civil e Processo Civil pela FGV. Pós-graduada em Direito Tributário pelo IBET. Especializada em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico na Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia – FACE-PUC/RS. Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), co-coordenadora do projeto “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT” do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP. Advogada.

Leandro Cabral e Silva – Graduado em Direito pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário na PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília.

Lina Santin – Mestre em Direito tributário pela FGV Direito SP. Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Co-coordenadora do projeto “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT” e pesquisadora do projeto “Código Tributário Nacional do Século XXI”, do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP. Advogada.

Luana Pinto Schunck – Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT. Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Advogada.

Luzia Corrêa Rabello - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Mestre em Direito Tributário (PUC-SP). Pós-graduada em Direito Tributário (PUC-SP). Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Associada efetiva do IASP - Instituto dos Advogados de São Paulo. Associada efetiva do CESA - Centro de Estudos da Sociedade de Advogados. Advogada.

Mara Eugênia Buonanno Caramico - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Advogada Tributarista, Juíza Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo desde 2003. Pós -graduada em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo; LLM em Mercado de Capitais (IBMEC). Mestranda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas, membro do núcleo de direito tributário do Mestrado Profissional da mesma Instituição e sócia do escritório Panella Advogados Associados em São Paulo.

Marcela Rodrigues Adari Camargo - Mestranda em Direito Tributário pela FGV-SP. Especialista e Bacharela pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Monitória e Pesquisadora do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada.

Marco Antonio Veríssimo Teixeira - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Graduado em Direito e Engenharia Elétrica (Universidade de São Paulo). Especialização em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ESPGE) e em Direito Tributário (Universidade de São Paulo - USP). Doutor em Direito Tributário pela USP. Professor de Direito Tributário em vários cursos de pós-graduação. Auditor Fiscal da Receita Estadual – SEFAZ/SP – Consultor Tributário (Diretoria da Consultoria Tributária) e Juiz Titular do Tribunal de Impostos e Taxas.

Maria Aline Buratto Aun - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV/SP. Especialista em Direito Tributário (IBDT). Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogada.

Maurício Barros - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV-SP. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Sócio de Demarest Advogados.

Michele Markus - Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Maringá/PR. Pós-graduada em Direito Tributário na PUC-SP. Mestre em Banking, Corporate and Finance Law na Fordham University - NY/USA. Juíza substituta no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT), 2015/2017.

Odilo Sossoloti - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV/SP. Graduado em Direito e Administração de Empresas (Instituição Toledo de Ensino). Especialização em Direito Tributário pela PUC-COGAE. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Instrutor EGESP - (grupo multiplicadores) Escola de Governo da Secretaria da Fazenda - SP. Auditor Fiscal da Receita Estadual - SP - Consultor Tributário (Consultoria Tributária) - Juiz titular do Tribunal de Impostos e Taxas.

Olival Mariano Pontes Junior - Graduado em Direito na Faculdade de Direito de Curitiba. Pós-graduado em Direito Público na Escola Paulista de Direito. Especialista em Direito Tributário no Insper e Mestre em Direito Tributário pela FGV. Doutorando em Direito na NOVA School of Law, Lisboa, Portugal.

Rafael Pinheiro Lucas Ristow - Graduado em Direito (PUC-SP) e Economia (Mackenzie). Especialista em Direito Tributário (GVlaw). Mestrando em Direito Tributário (IBET). Professor de Direito Tributário (IBDT). Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado.

Rodrigo Helfstein - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV/SP. Especialista e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogado.

Rodrigo Lazaro - Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT - NEF-FGV/SP. Doutorando em Direito pela

Universidade de Coimbra (Portugal). Mestre em Tributação Internacional (IBDT/USP). Professor convidado e conferencista. Diretor Regional da ANEFAC. Pesquisador do IDP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogado.

Sergio Pin Junior - Graduado em Direito na Fundação Armando Alves Penteado. Pós-graduado em Direito Tributário na PUC – COGEAE.

Sulamita Szpiczkowski Alayon - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Pós-Graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas FGV-LAW. Especialista em Tributos Indiretos pela Associação Paulista de Estudos Tributários - APET. Extensão em Contabilidade Tributária pela APET; Planejamento Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Gestão de Impostos pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI e Contencioso Tributário Estratégico pela FGV. Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogada.

Tatiane A. Mora Xavier – Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Especialista em Direito Tributário (PUC/SP). Advogada.

Thaís Silveira Takahashi - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Graduada em direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduada em Direito Tributário e Processual Tributário pela Escola Paulista de Direito. Advogada.

Thiago Marini - Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado e especializado em Direito Tributário pela IBDT (Instituto Brasileiro de Direito Tributário).

Vanderlei de Souza Junior - Graduado em Direito pela USP. Curso de Normas Internacionais de Contabilidade e Tributação, Direito Tributário na IBDT (Instituto Brasileiro de Direito Tributário). Mestre em Direito Tributário - INSPER.

Vanessa Rodrigues Domene - Pesquisadora do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT – NEF-FGV/SP. Mestre em Direito Tributário (FGV/SP). Especialista em Direito Tributário (PUC/SP). Autora do Livro “Aderência dos Precedentes Judiciais no Processo Administrativo Tributário”, Editora Lumen Juris. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Ex-Conselheira do CARF. Advogada.

Sumário

COORDENAÇÃO.....	5
AUTORES	7
1. A estabilidade na jurisprudência do tribunal	21
2. Aplicação do princípio da consunção no âmbito do tribunal.....	27
3. A aplicação de juros com base na Lei Estadual n. 13.918/09.....	31
4. Consolidação da jurisprudência do tribunal	36
5. Erro na eleição do sujeito passivo da infração.....	42
6. Câmara Superior não surpreende.....	53
7. A guerra fiscal e a Lei Complementar 160/2017.....	61
8. Breve análise comparativa do direito ao crédito de ICMS.....	70
9. Concomitância entre demandas administrativas e judiciais.....	83
10. Decadência e o pagamento parcial.....	89
11. Moderação sancionatória	98
12. Nulidades do Lançamento Fiscal.....	107
13. Aplicabilidade de precedentes de Tribunais Superiores.....	119
14. Redução da base de cálculo do ICMS sobre a cesta básica	132
15. Recapitulação de Penalidade	142

16.	ICMS nas operações de armazenagem de combustível.....	150
17.	ICMS no transporte de mercadorias destinadas ao exterior	162
18.	Princípio da consunção/absorção de multas.....	173
19.	ICMS na importação de bem por entidade de assistência social	179
20.	A nulidade do auto de infração como garantia da ampla defesa	186
21.	A responsabilidade do adquirente em operações inidôneas.....	194
22.	Responsabilidade solidária em operações com nota inidônea	201
23.	A Câmara Superior como instância de estabilização.....	207
24.	A responsabilização tributária do tomador de serviços.....	215
25.	Direito a crédito na aquisição de sacos e sacolas plásticas	223
26.	Direito ao crédito de ICMS e o Fornecedor inidôneo	229
27.	A vedação ao reexame de provas pela Câmara Superior	234
28.	Prazo decadencial em casos de creditamento indevido	242
29.	Destaques de 2019 e perspectivas	254
30.	Alíquota de 4%, bens sem similares nacionais e Lista CAMEX	262
31.	Nova súmula do tribunal de impostos e taxas.....	273

32.	Observância ao princípio da autonomia de estabelecimentos.....	280
33.	O encerramento precoce de discussões tributárias.....	286
34.	O conhecimento de recursos especiais pela Câmara Superior.....	292
35.	Recebimento de mercadoria com documento fiscal inidôneo.....	298
36.	Preclusão X direito de apresentar provas extemporâneas	305
37.	Crédito sobre bens utilizados na perfuração de poços de petróleo	313
38.	O insustentável voto de qualidade	316
39.	Voto de Qualidade: Caiu o Voto ou a Qualidade?.....	321
40.	A proposta de alteração do processo administrativo paulista	331
41.	A retomada dos julgamentos por meio virtual – um ‘novo normal’?	339
42.	O artigo 527-A e a subjetividade na redução da multa isolada	347
43.	ICMS-Comunicação e o streaming	355
44.	Pedido de retificação de julgado por erro de fato	361
45.	Interpretação das regras de isenção.....	366
46.	Transferência entre estabelecimentos e o ICMS.....	376
47.	Precedentes quanto ao erro na eleição do sujeito passivo	387
48.	O ‘interesse comum’ na responsabilização tributária solidária.....	392
49.	Óleo comestível destinado a fabricação de biodiesel	401

50.	Reponsabilidade tributária Supletiva e a exigência do ICMS-ST	404
51.	Crédito de ICMS na aquisição de veículos por distribuidoras	412
52.	Diligência e instrução processual. Observância imprescindível.....	418
53.	Aplicação do princípio da consunção nos julgamentos do TIT/SP.....	423
54.	A exitosa adaptação do TIT/SP aos tempos de pandemia	429
55.	Ausência de fundamentação do AIIM- creditamento indevido.....	437
56.	Pessoa jurídica com diversos estabelecimentos e o IPVA	442
57.	Alíquota aplicada em operações interestaduais.....	449
58.	O Crédito do ICMS na aquisição de mercadorias	454
59.	A esdrúxula sujeição passiva do ICMS por erro na Devec.....	460
60.	Decadência e infrações de obrigações acessórias.....	467
61.	Da revisitação de provas no recurso especial.....	473
62.	Conflito ISS x ICMS	480
63.	Substituição tributária e o ônus probatório	488
64.	Aplicação do novo CPC no processo administrativo paulista	495
65.	ICMS-ST e a antecipação nas operações com álcool carburante	502
66.	Glosa do crédito na guerra fiscal do ICMS.....	508
67.	Ausência de fundamentação nos casos de levantamento fiscal.....	513
68.	Créditos de materiais de uso e consumo.....	518

69.	Possível impacto da ADI 5492 no âmbito do contencioso.....	525
70.	Controvérsia sobre destinatário para fins de incidência do ICMS-Importação.....	532
71.	Diferencial de alíquota nas operações destinadas a empresas de construção civil.....	538
72.	Irrelevância da destinação industrial para redução do ICMS.....	543
73.	Câmara Superior contraria STJ em temas de responsabilidade tributária	549
74.	ICMS x ISS na alimentação a bordo de aviões.....	558
75.	Reanálise de provas e interpretação de normas de imunidade e isenção.....	565
76.	ICMS e o regime de suspensão e diferimento no RICMS/SP.....	574
77.	Decadência dos créditos do ativo imobilizado	587
78.	Responsabilidade solidária de advogado por débito de cliente	594
79.	Conceito de ‘uso e consumo’ nos créditos de pneus	599
80.	O erro de se corrigir o erro de direito.....	607
81.	A tributação de kits na jurisprudência do TIT	612
82.	Declaração de reconhecimento de isenção ao ITCMD.....	619
83.	A natureza da atividade de corte e dobra do aço	624
84.	Guerra fiscal e aquisições da Zona Franca de Manaus.....	629
85.	ICMS na transferência entre estabelecimentos.....	638
86.	Responsabilidade tributária do fornecedor.....	645
87.	Aquisições da Zona Franca de Manaus.....	651

88.	Programa Nos Conformes e os autos lavrados pelo fisco.....	654
89.	A incidência do ICMS Comunicação	661
90.	Decisão transitada em julgado e sua interpretação no julgamento administrativo	669
91.	Norma geral antielisiva.....	675
92.	Revisitando a substituição tributária	682
93.	A base de cálculo do ITCMD aos olhos da Câmara Superior do TIT	687
94.	Incorreção no resultado da votação	693
95.	A convalidação de benefícios nas autuações por falta de pagamento do ICMS-ST.....	697
96.	Conflitos de competência ISS x ICMS.....	703
97.	Tributação nos casos de fornecimento de hardware com licenciamento de software.....	710
98.	Revisitando a Substituição Tributária	716
99.	ITCMD sobre heranças e doações no exterior.	722
100.	ICMS-ST: correção monetária do indébito tributário, restituição ou ressarcimento.....	726

1. A estabilidade na jurisprudência do tribunal

A 2ª fase do projeto trará decisões da Câmara Superior sobre temas como substituição tributária e decadência

A 1ª fase do projeto “Observatório do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT)” contemplou a pesquisa empírica e a análise da jurisprudência envolvendo 20 temas recorrentes nos processos administrativos tributários em tramitação no TIT, além de subtemas a eles relacionados, até o ano de 2017. As análises foram feitas por cerca de 100 profissionais do direito, todos atuantes no âmbito do processo administrativo tributário paulista, incluindo advogados, juizes e ex-juizes, professores, acadêmicos e agentes fiscais de renda.

Encerrada esta fase, que deverá ser coroada com a edição de um livro reunindo todas as análises já publicadas pelo Jota, acompanhadas das respectivas bases de dados, o projeto ingressa em sua 2ª etapa.

Nesta fase, iniciaremos com a análise das decisões proferidas pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas durante o 1º semestre de 2018, envolvendo os mesmos temas pesquisados, além de temas novos de maior relevância.

Pretende-se acompanhar a evolução da jurisprudência, bem como a sua consistência e coerência em relação aos precedentes, apontando eventuais mudanças de comportamento e respectivas justificativas.

A partir desta primeira análise, as edições seguintes conterão comentários e análise de decisões proferidas, especialmente no âmbito da Câmara Superior do TIT, publicadas preferencialmente na quinzena imediatamente anterior.

O objetivo do projeto é observar o comportamento da jurisprudência, procedendo à análise das tendências jurisprudenciais, colaborando com os julgadores, com a administração pública, com os demais operadores do direito e com a própria sociedade ao contribuir com a transparência e com a segurança jurídica a partir das escolhas tomadas em razão das respostas oferecidas pela jurisprudência administrativa.

Para inaugurar esta segunda fase do projeto, foram analisados os acórdãos da Câmara Superior publicados neste primeiro semestre de 2018 que versam sobre os 20 temas já pesquisados.

Destes 20 temas, os mais abordados foram “Crédito Indevido de ICMS”, com a publicação de 27 acórdãos (4059299-6, 4013749-1, 4082775-6, 4070569-9, 4077204-4, 4078661-4, 4068813-6, 4012227-0, 4075777-8, 4011680-3, 4012860-0, 4013368-0, 4013689-9, 4013827-6, 4014289-9, 4013575-5, 4015936-0, 4012510-5, 406204-2, 4016824-4, 4075189-2, 4017784-1, 4012277-3, 4013917-7, 4003800-2, 4010225-7, 4089318-2) e “Aplicação de Juros com base na Lei 13.918/09” também com a publicação de 27 acórdãos (4082506-1, 4005129-8, 4074215-5, 4078650-0, 4012494-0, 4012751-5, 4088726-1, 4014438-0, 4013575-5, 4011445-4, 4015936-0, 4012510-5, 4013182-8, 4011117-9, 4000201-9, 4006086-0, 4072742-7, 4055664-5, 4013917-7, 4003189-5, 4011602-5, 4019183-7, 4082415-9, 4019183-7, 4082415-9).

A maior parte dos precedentes sobre “Crédito Indevido” discute a possibilidade de creditamento em relação à aquisição de energia elétrica e o entendimento da Câmara Superior

é no sentido de que se faz necessária a comprovação do consumo da energia diretamente no processo de industrialização, conceito este que não é aplicável aos setores de refrigeração, congelamento, açougue, rotisserie, sala de preparação, frios, embutidos e sorvetes de supermercado por não constituírem atividade industrial.

Sobre o crédito de ICMS decorrente da aquisição de veículos utilizados na atividade de manutenção da rede de distribuição, ainda que essenciais para a atividade da empresa, a Câmara Superior reformou acórdão proferido por uma das Câmaras Julgadoras (AIIM 4003800-2), considerando que tais veículos não participam diretamente da atividade de comercialização desenvolvida pelo contribuinte (no caso, a comercialização de energia elétrica) e que se caracterizam como “despesa”, não passíveis de aproveitamento de crédito.

Quanto à discussão envolvendo “Aplicação de Juros com Base na Lei 13.918/09”, com a edição da Súmula 10/2017 do TIT os recursos dos contribuintes sequer têm sido conhecidos e os recursos fazendários são todos conhecidos e providos.

O tema “Decadência” segue como o terceiro mais analisado, com 24 acórdãos publicados (4065358-4, 4013749-1, 4015153-0, 4012320-0, 4013821-5, 4011795-9, 4012227-0, 4011446-6, 4014641-8, 4031745-6, 4005310-6, 4011559-8, 4014438-0, 4013575-5, 4011445-4, 4012510-5, 4011117-9, 4000201-9, 4002109-9, 4003800-2, 4070010-0, 4011602-5, 4082959-5) a maioria versando sobre o prazo decadencial nos casos em que se discute crédito indevido de ICMS, prevalecendo o entendimento sumulado (Súmula n. 9 do TIT) quanto à aplicação do art. 173, I, do CTN.

E o quarto tema mais discutido na Superior, dos 20 temas analisados, trata da “Responsabilidade Tributária”, com 9 acórdãos publicados (4014420-3, 4054058-3, 4011322-0,

4085263-5, 4007123-6, 4007126-1, 4001777-1, 4009703-1, 4065357-2).

Sobre a responsabilidade solidária por “interesse comum” atribuída com fundamento no art. 11, inciso XI, § 1º, do RICMS vale destacar os precedentes da Câmara Superior (4065357-2 e 4085263-5), em que restou firmado o entendimento de que “*basta a inidoneidade do documento fiscal para gerar a responsabilidade por interesse comum*”, no caso, a responsabilidade do adquirente de mercadorias pelo ICMS que deixou de ser recolhido pelo fornecedor. Nestes casos, tem prevalecido o entendimento de que o Agente Fiscal não precisa comprovar a conduta dolosa do adquirente, pois o seu “interesse comum” decorre da situação infracional (inidoneidade do documento).

Com 6 acórdãos publicados estão os temas “ICMS – Substituição Tributária” (3111200-6, 4063162-0, 4016824-4, 4015745-3, 4047320-0, 4049073-7) e “Moderação Sancionatória” (4072331-8, 4013759-4, 4082506-1, 4011557-4, 4012597-0, 4004640-0).

Sobre “Moderação Sancionatória” vale citar o precedente da Câmara Superior (4011557-4) que restabeleceu a multa original e desconsiderou a redução promovida pela Câmara Julgadora fundamentada no art. 527-A do RICMS, exclusivamente porque não havia pedido expresso do contribuinte quanto à aplicação da relevação/revelação da multa.

Com menos de 5 acórdãos publicados ficaram as discussões envolvendo “Redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência” (4014602-9, 4007224-1, 4017784-1), “Operações realizadas por Armazém Geral” (4049037-3), “ICMS e a Quebra do Sigilo Bancário – Operação Cartão Vermelho” (4011495-8, 4007773-1, 4083445-1, 4003664-9), “Diferença apurada em Levantamento Fiscal –

Presunção Legal e o Laudo” (4047320-0 e 3149104-2), “Operações de Importação” (4001457-5 e 4015698-9), “Vendedor de Boa-fé e o poder da fiscalização do Estado” (4018029-3), “Concomitância entre Demandas Administrativas e Judiciais” (4010919-7 e 4011275-5).

Sobre estes temas vale citar apenas a discussão envolvendo “Armazém Geral” em que a Câmara Superior entendeu ser suficiente o cadastro da empresa como armazém geral no CADESP para que as operações de remessa e retorno de mercadorias no âmbito do Estado não sejam tributadas.

Os demais temas seguiram de acordo com a jurisprudência já analisada na primeira fase deste projeto.

A despeito de não versar sobre os temas até agora analisados reportamos importante relatar o precedente que versou sobre a desconsideração de laudo técnico em virtude de ter sido finalizado em data posterior às operações envolvidas e porque se baseou em dados que se referem a período posterior ao das operações envolvidas (4012320-0). Neste precedente específico o laudo técnico tratou da análise de consumo de energia elétrica para definição dos índices de apropriação de créditos de ICMS das atividades industriais nele realizadas, consoante o disposto na Lei Complementar n. 87/96.

Considerando que a análise pelos especialistas ocorreu posteriormente ao período autuado e, portanto, considerando operações também posteriores, o índice de consumo de energia por ele atestado foi desconsiderado. Veja trecho do voto vencedor:

10. Apenas a título de exemplo, o período posterior à data do crédito glosado nestes autos pode incluir atividade que não existia época do crédito glosado pelo fisco, distorcendo a aplicação do mesmo percentual pretendido pela Recorrida, relativo ao laudo apresentado.

Outro entendimento, no entanto, restou consignado no voto vencido, segundo o qual:

(...) o Laudo Técnico tem condições de abarcar as operações de aquisição de energia elétrica (e respectivo creditamento do imposto estadual) realizadas em período anterior à sua elaboração.

O Laudo Técnico atesta a existência de atividade industrial preexistente ao mesmo (ratifica situação fático-jurídica anteriormente existente), não sendo crível afirmar que o consumo de energia elétrica destinado à industrialização pudesse ser diferente da média consumida no período de 12 (doze) meses, como atestado no Laudo Técnico.

Entender de forma distinta, ou seja, presumir situação (sem o devido embasamento fático) de que a Autuada, em algum momento do passado, pudesse, eventualmente, ter consumido energia elétrica destinada à industrialização em patamar distinto da mencionada média apurada ao longo de 12 (doze) meses, desprestigia a segurança jurídica que deve permear as relações tributárias, o que não pode ser admitido.

Não verificamos outros precedentes da Câmara Superior que versam sobre a mesma matéria. Até então, os casos analisados pela Câmara Superior só se referiam ao crédito de ICMS decorrente de energia elétrica acima do percentual destinado à industrialização. Vamos monitorar as decisões que serão publicadas para identificarmos se haverá novas discussões e se haverá uma consolidação do entendimento quanto à validade dos Laudos Técnicos apresentados para esta e outras discussões.

*Eurico Marcos Diniz de Santi
Eduardo Perez Salusse
Lina Santin
Dolina Sol Pedroso de Toledo*

2. Aplicação do princípio da consunção no âmbito do tribunal

No TIT tem sido vencedora a posição de que a conduta ilícita mais grave deve absorver a de menor gravidade

Um dos temas abordados na 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas foi “*Nulidades no Lançamento Fiscal*”. Por se tratar de um tema de amplo espectro, bem como considerando os acórdãos levantados sobre esta temática no período de 2009 a 2017, a pesquisa foi delimitada em 4 subtemas, dos quais destacamos para este artigo apenas a “*Nulidade decorrente da aplicação do princípio da consunção/absorção no tocante às penalidades*”.

Nesta 2ª fase do Projeto, ao monitorarmos as decisões proferidas pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas publicados nos meses de julho a outubro de 2018, identificamos 8 (oito) acórdãos¹ que versaram sobre a aplicação do princípio da consunção (ou absorção) em relação a multas distintas decorrentes de uma mesma situação de fato.

Importante lembrar que na 1ª fase do Projeto foi destacado 1 acórdão proferido pela Câmara Superior em que houve discussão efetiva sobre o assunto em referência (AIIM 3.027.767-0), cujo desfecho se deu de forma desfavorável ao contribuinte tendo em vista as especificidades daquele caso

¹ AIIM 4.002.685-1, 4.020.591-5, 4.024.433-7, 4.029.481-0, 4.033.643-8, 4.035.091-5, 4.093.492-5 e 4.095.847-4

(neste precedente os julgadores entenderam que as infrações diziam respeito a fatos distintos – a multa aplicada pela falta de escrituração de uma nota fiscal relativa a aquisição de mercadorias não poderia absorver a multa aplicada em razão da presunção de que a aquisição desta mercadoria teria se dado através de “caixa 2”).

Considerando a relevância do tema e a sua recorrência no período aqui contemplado, reputamos importante verificar qual foi o tratamento dado à matéria pela Câmara Superior e se estes precedentes demonstram algum norte a ser seguido pelos Julgadores e, sobretudo, pelos contribuintes que possuem discussões ativas no âmbito do Tribunal.

Nos 8 (oito) acórdãos a discussão a respeito da absorção de multas foi submetida à Câmara Superior através de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Pública, o que indica que os contribuintes tiveram êxito na discussão travada em sede de Recurso Ordinário e/ou de Ofício nas Câmaras Julgadoras.

Com exceção de um dos casos (AIIM 4.029.481-0) que versou sobre uma questão processual que impediu a apreciação da matéria pela Câmara Superior, em todos os demais casos o contribuinte saiu vitorioso e as decisões foram unânimes no sentido de que a conduta ilícita mais grave deve absorver a de menor gravidade quando estiverem interligadas pela mesma relação fática.

Basta que as infrações sejam simultâneas e decorrentes da mesma conduta infracional, com suporte no mesmo conjunto probatório (origem nas mesmas notas fiscais) para que a acusação mais grave, vale dizer, aquela cujo valor jurídico tutelado seja mais relevante (e não aquela cuja correspondente penalidade aplicada seja mais gravosa), absorva a acusação menos grave (que não decorre do descumprimento da obrigação principal).

Nos precedentes analisados as acusações absorvidas foram:

- multa aplicada pela elaboração e entrega de GIA (Guia de Informação e Apuração do ICMS) com indicação incorreta das informações econômico-fiscais (conduta meio e de menor gravidade capitulada no art. 527, VII, “a”, do RICMS) em relação à multa aplicada pela falta de pagamento de ICMS decorrente da entrega de GIA com indicação incorreta de informações (prevista no art. 527, I, “b” ou “d”, do RICMS);
- multa aplicada pelo recebimento de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal (conduta de menor gravidade capitulada no art. 85, III, “a”, da Lei 6.374/89) em relação à multa aplicada pelo crédito indevido em relação à mesma operação (conduta mais grave considerando o valor jurídico tutelado e o descumprimento de obrigação principal prevista no art. 85, II, “c”, da Lei 6.374/89);
- multa aplicada pela emissão de nota fiscal com destaque do imposto, porém não escriturada no Livro Fiscal (conduta meio e de menor gravidade capitulada no art. 85, V, “a”, “c” e “p”, da Lei 6.374/89) pela multa aplicada pela falta de pagamento do imposto decorrente da falta de escrituração da nota fiscal tributada (prevista no art. 85, I, “b” e “d”, da Lei 6.374/89).

Um dos argumentos invocados com frequência pela Fazenda Estadual é o de que o Julgador somente poderia aplicar a consunção nas hipóteses legalmente previstas, considerando o disposto no art. 527, §§ 3º e 5º do Regulamento do ICMS (que regulamenta o art. 85, § 3º, da Lei n. 6.374/89), que preveem, respectivamente, hipóteses em que determinadas multas não devem ser aplicadas cumulativamente e determinação para que “ressalvados os casos expressamente previstos, a imposição de multa para uma infração não excluirá a aplicação de penalidade

fixada para outra”. Sobre este aspecto, a Câmara Superior se posicionou de forma unânime no sentido de que a aplicação do princípio da absorção (ou consunção) não se restringe às hipóteses legalmente previstas, apontando um posicionamento em consonância com aquele adotado no âmbito do Direito Penal em que a punição do “crime meio” deve ser absorvida pela punição do “crime fim”.

Nos acórdãos analisados, a Câmara Superior estabeleceu não ser possível penalizar o contribuinte duas vezes, em face das mesmas operações, sendo irrelevante, para fins de aplicação do princípio da consunção, que os ilícitos tributários que absorvem ou que são absorvidos, sejam comissivos ou omissivos entre si.

Considerando que os acórdãos refletem um posicionamento unânime dos Julgadores que compõem a Câmara Superior, então este entendimento deve nortear os próximos julgamentos que versem sobre a matéria. Importante destacar que, muito embora a questão tenha sido tratada aqui como nulidade do lançamento fiscal, a Câmara Superior entendeu, por maioria, em um dos acórdãos analisados (AIIM 4.029.481-0), que não se trata de matéria de ordem pública, o que significa que o contribuinte deve suscitar em sua defesa a aplicação do princípio da consunção para que ela seja analisada e aplicada no caso concreto.

Eurico Marcos Diniz de Santi
Eduardo Perez Salusse
Lina Santin
Dolina Sol Pedroso de Toledo

3. A aplicação de juros com base na Lei Estadual n. 13.918/09

Fruto de discussões no TIT, a matéria foi pacificada no tribunal administrativo com a edição da Súmula n. 10

Dentre os temas tratados na 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Imposto e Taxas – TIT, o relativo à “*Aplicação de juros com base na Lei Estadual n. 13.918/09*” apresenta uma característica única.

Fruto de intensas discussões nas Câmaras Julgadoras e na Câmara Superior, a matéria acabou sendo pacificada no tribunal administrativo em virtude da edição da Súmula n. 10 assim redigida: “*Em virtude do disposto no art. 28 da Lei 13.457 de 2009, aplica-se ao montante do imposto e multa, exigidos em auto de infração, a taxa de juros de mora prevista no artigo 96 da Lei 6.374, de 1º de março de 1989*”.

Assim é que, por força do disposto no artigo 45, III, da Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, será indeferido o processamento de recurso que *contrarie súmula do Tribunal de Impostos e Taxas*.

Neste sentido foi a decisão da Câmara Superior, única neste sentido publicada na 1ª quinzena de novembro, processo n. 4021214-2, conforme se infere da parte final do voto de seu relator: “*Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Estadual, este requer a reforma da decisão ora examinada, para restabelecer os juros de mora conforme aplicados no*

*AIIM exordial. Conheço do apelo e concedo-lhe provimento, considerando que este E. TIT já firmou posição no sentido da aplicação da taxa de juros nos termos da Lei n. 13.918/09, conforme a **Súmula n. 10/2017**.”*

A par das discussões anteriores, que dividiu o Tribunal, conforme se denota de nossa análise efetuada na 1ª Fase deste projeto, a partir da edição da Súmula a matéria não mais será objeto de análise e decisão por qualquer de suas Câmaras, independente do pensar de cada juiz, que deverá, nos termos da lei que regula o processo administrativo tributário.

É de se destacar que a Súmula, assim como as futuras decisões nela lastreadas não adentram no mérito da questão, que pode ser assim resumida:

- O artigo 96 da Lei n. 13.918/2009 majorou da taxa de juros praticada pela administração tributária estadual paulista, uma vez que, anteriormente ao seu advento, os juros de mora correspondiam à taxa SELIC (vale dizer, a mesma taxa de juros utilizada para apuração de débitos na esfera federal), observando-se o limite mensal mínimo de 1%;
- Após a edição da Lei n. 13.918/2009, entretanto, a taxa de juros praticada pelo Estado de São Paulo passou a ser de 0,13% ao dia, podendo ser diminuída por ato do Secretário da Fazenda, desde que observado o patamar mínimo representado pela taxa SELIC acumulada mensalmente; e
- Por força das disposições contidas na legislação tributária paulista, a exigência do ICMS foi acrescida de juros, segundo o entendimento dos contribuintes, inconstitucionais, ilegítimos e confiscatórios, pois (i) determinados em desacordo com as normas gerais aplicáveis à matéria baixadas pela

União Federal e (ii) calculados de acordo com critérios fixados que podem elevar a taxa de juros a patamares que podem chegar a 47% (quarenta e sete por cento) do valor original do débito em um único ano.

A questão levada ao Poder Judiciário paulista deu respaldo ao quanto pleiteado pelos contribuintes, chegando ao Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0170909-61.2012.8.26.0000, conforme se lê de sua ementa:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE – Arts. 85 e 96 da Lei Estadual n. 6.374/89, com a redação dada pela Lei Estadual n. 13.918/09 – Nova sistemática de composição dos juros da mora para os tributos e multas estaduais (englobando a correção monetária) que estabeleceu taxa de 0,13% ao dia, podendo ser reduzida por ato do Secretário da Fazenda, resguardado o patamar mínimo da taxa SELIC – Juros moratórios e correção monetária dos créditos fiscais que são, desenganhadamente, institutos de Direito Financeiro e/ou de Direito Tributário – Ambos os ramos do Direito que estão previstos em conjunto no art. 24, inciso I, da CF, em que se situa a competência concorrente da União, dos Estados e do DF – §§ 1º a 4º do referido preceito constitucional que trazem a disciplina normativa de correlação entre normas gerais e suplementares, pelos quais a União produz normas gerais sobre Direito Financeiro e Tributário, enquanto aos Estados e ao Distrito Federal compete suplementar, no âmbito do interesse local, aquelas normas – STF que, nessa linha, em oportunidades anteriores, firmou o entendimento de que os Estados-membros não podem fixar índices de correção monetária superiores aos fixados pela União para o mesmo fim (v. RE nº 183.907- 4/SP e ADI n. 442) – CTN que, ao estabelecer normas gerais de Direito Tributário, com

repercussão nas finanças públicas, impõe o cômputo de juros de mora ao crédito não integralmente pago no vencimento, anotando a incidência da taxa de 1% ao mês, “se a lei não dispuser de modo diverso”- Lei voltada à regulamentação de modo diverso da taxa de juros no âmbito dos tributos federais que, destarte, também se insere no plano das normas gerais de Direito Tributário/Financeiro, balizando, no particular, a atuação legislativa dos Estados e do DF – Padrão da taxa SELIC que veio a ser adotado para a recomposição dos créditos tributários da União a partir da edição da Lei n. 9.250/95, não podendo então ser extrapolado pelo legislador estadual – Taxa SELIC que, por sinal, já se presta a impedir que o contribuinte inadimplente possa ser beneficiado com vantagens na aplicação dos valores retidos em seu poder no mercado financeiro, bem como compensar o custo do dinheiro eventualmente captado pelo ente público para cumprir suas funções – Fixação originária de 0,13% ao dia que, de outro lado, contraria a razoabilidade e a proporcionalidade, a caracterizar abuso de natureza confiscatória, não podendo o Poder Público em sede de tributação agir imoderadamente – Possibilidade, contudo, de acolhimento parcial da arguição, para conferir interpretação conforme a Constituição, em consonância com o julgado precedente do Egrégio STF na ADI n. 442 – Legislação paulista questionada que pode ser considerada compatível com a CF, desde que a taxa de juros adotada (que na atualidade engloba a correção monetária), seja igual ou inferior à utilizada pela União para o mesmo fim – Tem lugar, portanto, a declaração de inconstitucionalidade da interpretação e aplicação que vêm sendo dada pelo Estado às normas em causa, sem alterá-las gramaticalmente, de modo que seu alcance valorativo fique adequado à Carta Magna (art. 24, inciso I e § 2º) – Procedência parcial da Arguição.” (destacamos)

Vê-se assim, que a solução da lide posta entre contribuintes e Fazenda do Estado passa pela análise da constitucionalidade da lei paulista ao majorar a taxa de juros utilizando-se de índices ou percentuais superiores a SELIC.

A declaração de referida inconstitucionalidade foge à competência do Tribunal de Impostos e Taxas, nos termos do artigo 28 da Lei n. 13.457/2009, que assim estabelece:

Art. 28. No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I – em ação direta de inconstitucionalidade;

II – por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo; e

III – em enunciado de Súmula Vinculante.

Nestes termos, ainda que o julgador administrativo compartilhe do entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, está ele impedido de afastar a eficácia de lei inconstitucional, salvo nos casos expressos acima. A Súmula n. 10 nada mais fez que especificar a disposição legal a uma tese em concreto, qual seja: a aplicação da taxa de juros de mora prevista no artigo 96 da Lei 6.374/2009.

Portanto, não mais Tribunal de Impostos e Taxas julgará a matéria relativa aos juros calculados com base na Lei n. 6.374/2009, declarando-se sempre não ter competência para tanto.

Edison Aurélio Corazza

4. Consolidação da jurisprudência do tribunal

Câmara Superior pacifica entendimento sobre juros, decadência e fornecedor inidôneo

Nesta oportunidade, dando prosseguimento à 2ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, abordaremos o teor de algumas decisões de mérito prolatadas pela Câmara Superior, com julgamentos realizados em sessões da 2ª quinzena de novembro de 2018, confrontando-as com as análises efetuadas durante a 1ª Fase do Projeto, conforme tópicos abaixo:

- **Aplicação de juros com base na Lei Estadual n. 13.918/09 (inclusive sobre o valor atualizado da base de cálculo da multa)**

Acerca de um dos temas analisados naquela 1ª Fase, qual seja, a aplicação dos juros em patamar superior à Taxa Selic (instituídos pela Lei n. 13.918/09), bem como sua incidência sobre o valor da base de cálculo das multas atualizado, tal como já relatado no último texto publicado nesta 2ª Fase do Projeto, a Câmara Superior reiterou o entendimento já pacificado no âmbito do TIT, segundo o qual a aplicação dos aludidos juros, mesmo que em patamar superior à Selic deve ser mantida.

Os acórdãos invocam as Súmulas n. 10/2017 e 13/2008 (esta que versa acerca dos juros sobre a multa atualizada), relativos aos seguintes casos:

– AIIM 4.021.214-2, AIIM 4.025.360-0, AIIM n. 4.019.379-2 e AIIM n. 4.012.236-0 (todos Recursos Especiais

interpostos pela Fazenda conhecidos e providos, para o fim de restabelecer os juros aplicados.);

- **Vedação de análise pelo TIT de matéria sob enfoque constitucional**

Outro entendimento pacificado pelo TIT, qual seja, a vedação para análise de matéria de constitucionalidade (art. 28 da Lei n. 13.457/09), foi objeto do julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda, ao qual foi dado provimento para reformar a decisão anterior que havia considerado a multa aplicada desproporcional e confiscatória (AIIM n. 4.076.706-1).

- **Decadência**

A discussão acerca da decadência, amplamente analisada durante a 1ª Fase do Projeto, também foi apreciada na quinzena passada pela Câmara Superior.

Ressaltamos, nesta oportunidade, dois julgamentos:

– AIIM n. 4.019.596-0: foi negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda, mantendo-se a decretação da decadência com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. A acusação consistiu na falta de recolhimento do ICMS, sem que houvesse comprovação nos autos de conduta dolosa, fraudenta ou de simulação.

– AIIM n. 4.019.379-2: tratou de creditamento indevido de ICMS, em que o Recurso Especial interposto pela Fazenda foi provido, com o reconhecimento da decadência com base na Súmula n. 09/17 do TIT.

Desta forma, observa-se que a jurisprudência do TIT não sofreu alterações quanto ao tema “decadência”.

- **Comprovação do ingresso físico de mercadorias – Áreas com incentivo fiscal**

Outro tema discutido há muito no TIT diz respeito à comprovação do ingresso físico de mercadorias nas áreas incentivadas, o que faria jus à isenção.

Com base nos acórdãos analisados, identificamos um julgado (AIIM 4.000.921-0) no qual o Recurso Especial interposto pelo contribuinte não foi provido, sob o fundamento de que a mera apresentação de Declaração de Ingresso na Zona Franca de Manaus, não validadas pela SUFRAMA e desacompanhadas de quaisquer outros documentos, é insuficiente para comprovar o ingresso físico das mercadorias para aquela Região.

Verifica-se, portanto, que a jurisprudência permanece estável quanto a este tema.

- **Operações de importação por conta e ordem**

Esta questão também já é bastante conhecida no TIT.

No período aqui tratado, tomamos conhecimento de um processo julgado (AIIM n. 4.022.856-3) no qual, refletindo a posição majoritária do Tribunal, o Recurso Especial interposto pelo contribuinte teve seu provimento negado sob o entendimento de que o ICMS é devido ao Estado em que se localiza o real importador das mercadorias, ou seja, o destinatário físico.

Ainda, neste mesmo julgamento, constou o entendimento no sentido de que a glosa dos créditos seria legítima, uma vez que o imposto não foi pago ao Estado de São Paulo (verdadeiro sujeito ativo da relação jurídico-tributária), não havendo que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

- **Creditamento com base em notas fiscais emitidos por empresas declaradas inidôneas pelo Fisco**

Nossa análise, nesta ocasião, aborda também julgado de outro tema bastante corriqueiro no TIT: autos de infração lavrados por creditamento indevido (documentos inidôneos).

Prevalece o entendimento atual baseado na Súmula n. 509 do STJ, pelo qual a adquirente deve comprovar a boa-fé.

No caso analisado, julgado na quinzena (AIIM n. 4.055.543-4), a Câmara Superior do TIT decidiu (votação não-unânime) que as operações não podem ser parcialmente consideradas, mas devem ser todas comprovadas. Ou seja, não se admitiu a redução parcial do auto de infração, porém, Para os juízes vencidos, tal entendimento não deveria prevalecer, pois isso gera insegurança jurídica (agrupamento tendencioso de operações por Autos de Infração, por exemplo).

- **Recapitulação de multa**

Ainda, foi objeto de julgamento o AIIM n. 4.035.772-7, pelo qual o Recurso Especial interposto pelo contribuinte foi provido para recapitular a multa aplicada.

A acusação fiscal é de emissão de notas fiscais eletrônicas sem o preenchimento dos campos ICMS ST e base de cálculo do ICMS ST, em desacordo com os respectivos valores preenchidos nos DANFE's.

Inicialmente, o Fisco aplicou a multa correspondente à emissão ou impressão de documento fiscal com valor ou destinatário diverso do contido no correspondente documento fiscal eletrônico (equivalente a 100% do valor total da operação ou prestação – alínea z4, IV, art. 85 da Lei n. 6.374/89).

Com o julgamento da Câmara Superior, a multa foi recapitulada para a alínea z5 do mesmo dispositivo acima – 20 Ufesp's por documento fiscal emitido – Emissão ou impressão

de documento fiscal com informações divergentes das contidas no correspondente documento fiscal eletrônico, em hipóteses não abrangidas pela alínea z4.

- **Aplicação da Teoria da Consunção**

A Teoria da Consunção, já tratada exaustivamente neste Projeto, foi também aplicada, como vem reiteradamente ocorrendo em julgamento da Câmara Superior, a fim de afastar a exigência fiscal menos gravosa (multa decorrente da transmissão da Devec – Declaração do Valor de Aquisição de Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre com dados incorretos), uma vez que a mesma conduta não pode ser duplamente penalizada (recolhimento a menor exigido em outro AIIM incluído no PEP).

Segundo o Juiz Relator, se não houvesse erros de dados transmitidos à Sefaz, não haveria o recolhimento a menor. (AIIM n. 4.018.343-9)

Quanto ao direito de creditamento, a Câmara Superior apreciou Recurso Especial interposto pelo contribuinte nos autos do AIIM n. 4.017.991-6.

Prevaleceu o voto do Juiz Relator, segundo o qual a empresa, sociedade agroindustrial voltada à plantação e industrialização de cana-de-açúcar, não teria demonstrado o consumo de óleo diesel em suas atividades produtivas, sustentando ser o óleo diesel elemento consumidos diretamente nas atividades da empresa.

- **Por último, cabe a abordagem de um julgado específico, realizado na Câmara Superior TIT, acerca de interpretação da legislação.**

Trata-se do AIIM n. 4.077.522-7, cujo objeto é a emissão de notas fiscais sem as correspondentes saídas de mercado-

rias (artigo 204 do RICMS/00). Foi negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda, o qual expressava o entendimento de que o Anexo X do RICMS/00 (exceção daquele art. 204) seria aplicado à fabricante e não ao estabelecimento comprador de combustível, o qual deveria seguir a regra normal prevista no artigo 204 do Regulamento (vedação da emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada ou a uma efetiva prestação de serviços, exceto na hipóteses previstas na legislação do IPI ou do ICMS).

Segundo a decisão da Câmara Superior, a qual confirmou a decisão prolatada em sede de Recurso Ordinário, ao emitir as notas fiscais de consumo próprio de combustível, a empresa seguiu estritamente o Anexo X do RICMS/00, não podendo ser punida por tal procedimento. Ainda, restou incontroverso nos autos que o aludido combustível foi consumido durante as operações da empresa, não podendo haver penalização pela emissão de documento fiscal expressamente previsto na legislação.

Rodrigo Helfstein

5. Erro na eleição do sujeito passivo da infração

Recentes julgamentos do TIT vão de encontro à jurisprudência firmada no âmbito judicial

Nesta 2ª fase do Projeto, como já abordado nos artigos anteriores, são monitoradas as decisões proferidas pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas publicadas nos meses subsequentes ao período de 2009 a 2017 (que foi objeto da primeira fase) e que tratam dos temas que foram pesquisados naquela fase inicial, para se verificar a sua evolução.

Assim, neste artigo analisaremos os acórdãos publicados no período de 26 de novembro a 8 de dezembro de 2018, que versam sobre os temas abordados na 1ª fase do projeto e destacaremos a discussão que tem sido travada sobre erro na eleição do sujeito passivo, tendo em vista recentes acórdãos proferidos sobre este tema no âmbito do Tribunal Administrativo.

Sobre os acórdãos da Câmara Superior publicados no período de 26 de novembro a 8 de dezembro de 2018, sucintamente, podemos dividi-los em seis grupos distintos, considerando os seguintes temas: a) crédito indevido com base em documento inábil (AIIMs ns. 4018491, 4018089, 4025020 e 4034222); b) destinatário falso assim considerado porque o destinatário constante do documento original foi declarado inidôneo (AIIMs ns. 4019018 e 4022455); c) crédito indevido por transferência a estabelecimento centralizador em hipótese não

permitida (AIIMs ns. 4018698 e 4096174); d) falta de comprovação de internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus (AIIMs ns. 4024420, 4022651 e 4023494); e) importação por conta e ordem (AIIMs ns. 4017759 e 4022469; e f) falta de escrituração de notas fiscais na industrialização por conta e ordem (tema não afeto à pesquisa) combinado com juros acima da taxa SELIC (AIIM n. 4031016).

Da análise feita verifica-se que os acórdãos em referência deixaram de ingressar no julgamento propriamente dito do mérito dos recursos especiais interpostos porque estes não foram conhecidos pela Câmara Superior. Para os recursos dos autos de infração que discutiam crédito indevido por inidoneidade do documento fiscal, como também aqueles relativos à acusação de destinatário falso, o não conhecimento se deu por ter a Câmara Superior mantido seu entendimento de que não cabe a ela revolver provas e re canalizá-las, sendo por este motivo mantidas as decisões originárias proferidas pelas Câmaras Julgadoras.

Em relação aos autos de infração que discutiam o creditamento indevido por transferência fora das hipóteses legais a estabelecimento centralizador (AIIMs ns. 4018698 e 4096174) os paradigmas apresentados para comprovar o dissídio foram julgados inservíveis para tal fim e em relação à aplicação dos juros acima da taxa SELIC a Câmara Superior também não conheceu do recurso por aplicação da Súmula 10.

Já quanto aos autos de infração que discutiam a falta de comprovação de internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus, no AIIM n. 4024420 houve desistência do recurso por parte do contribuinte restando este prejudicado. Já em relação ao AIIM 4023494 foi aplicada a Súmula 10 quanto à discussão sobre os juros aplicados acima da Taxa Selic e, no mé-

rito, o recurso não foi conhecido posto que os paradigmas juntados não comprovaram, segundo a Câmara, o alegado dissídio jurisprudencial. Em relação ao AIIM n. 4022651 a Câmara Superior entendeu não poder a matéria fática ser reanalisada naquela esfera de julgamento assim como, mais uma vez, aplicou a Súmula 10 para a questão dos juros, não conhecendo do recurso.

Quanto ao tema de importação por conta e ordem (AIIMs ns. 4017759 e 4022469), os casos não foram conhecidos pois a Câmara entendeu que seria hipótese de reanálise de provas, o que é vedado por lei, e quanto aos juros reiterou o não conhecimento pela aplicação da Súmula 10. Tal situação aplicou-se também para o último acórdão analisado (AIIM n. 4031016), onde a Câmara além de aplicar a Súmula 10 para não conhecer da matéria em relação aos juros acima da taxa SELIC, também entendeu não poder ser conhecido o recurso quanto à matéria de mérito porque não houve juntada de paradigmas que comprovassem o dissídio, em descumprimento ao quanto determina a legislação vigente.

Assim, em relação aos acórdãos publicados que versavam sobre temas atinentes à pesquisa da primeira fase do projeto, nenhum deles teve decisão de mérito que pudesse incrementar nosso estudo.

Tendo em vista esta situação, embora não tenha sido fruto de análise mais minudente na 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, entendemos que vale a pena trazer à discussão uma questão não menos relevante que as demais já analisadas no Projeto que é o tema sobre a eleição do sujeito passivo da infração quando a pessoa jurídica que praticou o fato gerador encontra-se regularmente extinta no momento da autuação.

E neste particular verificarmos não só o posicionamento da Câmara Superior em relação ao assunto, mas também como vem decidindo as próprias Câmaras Julgadoras do E. Tribunal.

Neste particular, é importante esclarecer que existem três situações distintas que estão sendo julgadas: a primeira diz respeito ao não atendimento de notificação para entrega de documentos fiscais pelo sócio da pessoa jurídica extinta, que deixa de atender à fiscalização, e a autuação é lavrada apenas contra a empresa extinta. A segunda hipótese é a de incorporação da pessoa jurídica que praticou o fato gerador por outra pessoa jurídica (incorporadora) e quando da autuação a pessoa jurídica incorporada e que praticou o ato à época dos fatos já não existe mais e o auto, mesmo assim, é apenas lavrado contra a pessoa jurídica incorporada. E, por fim, a terceira hipótese é aquela em que o auto é lavrado contra a pessoa jurídica que praticou o fato gerador, mas que na ocasião da lavratura do AIIM já se encontrava regularmente extinta, com seus atos constitutivos e seu distrato devidamente arquivados nas repartições públicas competentes e baixa da inscrição estadual pelo próprio posto fiscal sem ter sido alvo de qualquer ato de cisão, incorporação ou fusão.

O primeiro caso parece ter um entendimento mais pacífico e uniforme no âmbito do TIT no sentido de que quando a prática da infração se dá pelo ex-sócio da pessoa jurídica extinta, que deixa de atender a notificação para a entrega de livros, o auto deve ser lavrado contra o sócio e não contra a pessoa jurídica extinta, já que quem praticou de fato o ato infracional (descumprimento de notificação) foi a pessoa física e não a jurídica pois esta última, à época dos fatos, não poderia mais praticar qualquer ato, posto inexistir no mundo fenomênico em virtude de sua extinção regular (AIIM n. 2.069.972-4).

Em relação aos casos de incorporação, a jurisprudência vem se firmando no sentido de entender que a sucessora é quem deve assumir o polo passivo da autuação em virtude do quanto estabelecido pelo próprio Código Tributário Nacional em seus artigos 124, 132 e 134.

Todavia, em relação à terceira situação, a jurisprudência não tem se verificado unânime quer seja em relação aos julgamentos proferidos pelas Câmaras Julgadoras, como aos julgamentos firmados pela Câmara Superior.

Assim é que este tema, especialmente na terceira hipótese, deverá ser monitorado para se verificar qual será o seu desfecho, pois, dependendo do rumo das decisões, haverá impacto direto no acúmulo de processos no judiciário, especialmente impondo ônus à Fazenda Pública que no mais das vezes inscreve em dívida sujeito passivo inexistente e desprovido de personalidade jurídica para responder por dívida fiscal.

Esta questão não é nova em nossos tribunais, e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consagrou entendimento no sentido de vedar a substituição/emenda da CDA a fim de alterar o polo passivo do processo de execução (Súmula 392).

É bom que se advirta de que não estamos analisando aqui casos de fraude, dolo ou simulação, mas sim casos em que a pessoa jurídica se encontrava ativa quando da ocorrência do fato gerador do tributo, mas que na data da lavratura do auto de infração já se estava extinta por baixa regular e voluntária do próprio contribuinte, sem qualquer oposição do fisco quanto a esta baixa.

Em recente julgamento proferido nos autos do AIIM 4097614-2 pela 9ª Câmara Julgadora aos 24 de outubro de 2018, decidiu-se que o auto de infração não pode ser lavrado contra

pessoa jurídica legal e regularmente extinta. As infrações haviam sido cometidas pela própria pessoa jurídica extinta, que à época dos fatos encontrava-se ativa, sendo elas: “1. Falta de recolhimento do imposto, nos períodos de maio, junho, setembro, outubro e novembro de 2014, por não haver escriturado regularmente no Registro de Saídas – EFD, enviado à Secretaria da Fazenda, documentos de sua emissão – Conhecimentos de Transporte eletrônicos – CTE’s, relativos a operações tributadas (I.1); e 2. Ausência de escrituração, no Registro de Entradas (EFD), nos meses de janeiro de 2014 a novembro de 2015, de notas fiscais eletrônicas – modelo 55, referentes à entrada de mercadorias no estabelecimento, relativas às operações tributadas, sendo que já se encontram escrituradas as operações do período (II.2)”.

O Relator assim se posicionou:

Por outras palavras, encerrada por meio de distrato social, com a devida baixa de inscrições nos órgãos competentes (como é o caso aqui tratado), a pessoa jurídica deixa de existir no mundo jurídico, uma vez que desprovida de personalidade jurídica (condicionada à sua existência). Diante disso, por força das normas de direito privado, cujas definições são recepcionadas no âmbito dos conceitos mercantis pelo Código Tributário Nacional (art. 110), a pessoa jurídica existe apenas até a sua liquidação, sendo que, a partir de então, respondem por seus débitos o sócio até o montante recebido na partilha e o liquidante por perdas e danos em face de liquidação irregular, o que impede a lavratura em face da pessoa jurídica.

Embora a votação não tenha sido unânime, houve, no caso, interessante voto de preferência proferido por representante da Procuradoria da Fazenda do Estado que entendeu justamente no mesmo sentido do Relator, esclarecendo que:

Acompanho o voto do il. juiz Relator, pedindo vênia ao d. juiz Revisor, pois entendo ser inadmissível a lavratura de auto de infração contra pessoa jurídica extinta regularmente. Cito como precedente, a título de exemplo, a Súmula 112 do Pleno do CARF, aprovada em 06/09/2018: “É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração”. Faço referência, ainda, ao julgado da Câmara Superior deste TIT: “Falta de exibição de livros fiscais. Falta de exibição de documentos fiscais. Erro na identificação da pessoa do contribuinte infrator. Autuação da pessoa jurídica regularmente extinta. Recurso conhecido, porém desprovido.” (AIIM 2069972-4, J. em 11/10/2008). Bem de ver, ainda, a jurisprudência dos Tribunais Superiores, pela impossibilidade de alteração do polo passivo da imputação tributária, após o início da execução fiscal, mediante emenda ou substituição da CDA (Súmula 392/STJ e RESP 1690407/SP, 2ª Turma do STJ, j. em 16/11/2017). Ressalvo, contudo, a possibilidade de o processo administrativo de constituição do crédito tributário prosseguir em relação aos sócios da pessoa jurídica extinta, presentes as hipóteses legais e respeitados o contraditório e a ampla defesa, bem como o prazo decadencial. Assim sendo, acompanho a il. Relatora no sentido da dar provimento ao recurso ordinário e anular o AIIM, ressalvada a hipótese acima”.

Importante verificar que a questão quanto à ilegitimidade passiva nestes casos da pessoa jurídica extinta já é matéria sumulada no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como bem ressalvado pelo próprio representante da Fazenda Estadual, seguindo, portanto, a jurisprudência já consolidada no âmbito judicial.

Ainda mais interessante foi o complemento de voto realizado pelo relator, após a preferência manifestada pelo referido procurador, que acabou por ressaltar em seu voto relevante circunstância, qual seja, a impossibilidade de no futuro a Fazenda Pública executar ente já inexistente, quando ainda poderia ser possível lavrar auto de infração contra a pessoa do sócio se se anulasse o lançamento feito de maneira inadequada e nula, vejamos:

(...) Ademais, ressalto que, caso mantido o AIIM tal como lavrado, eventual Execução Fiscal não logrará êxito até mesmo quanto à citação, pois a Executada encontra-se extinta e estará desprovida de representação processual, o que acarretará impossibilidade da prática de quaisquer atos processuais, inclusive atinentes à eventual penhora de bens, pois esta não existe no mundo jurídico. Inclusive, isso representará prejuízo à Fazenda deste Estado, decorrente da condenação em honorários sucumbenciais se insistir em constituir um título executivo (CDA) em nome de pessoa jurídica legalmente extinta, pois não poderá incluir no polo passivo da execução o sócio que não constou do lançamento aqui tratado, conforme inclusive já decidido pelo E. STJ (Súmula 392).

Outros arestos sobre o tema já foram proferidos, servindo como exemplo os seguintes:

1. DRTC III – 175757/2010 – Câmara Superior – sessão de 06/12/11 que foi julgado contrariamente à tese acima demonstrada, entendendo-se ser a pessoa jurídica aquela que deveria figurar no polo passivo da atuação, pois à época do fato gerador ela se encontrava ativa. Não foi localizada discussão judicial deste feito no Tribunal de Justiça de São Paulo.

2. DRT 04 161453/2004 – 9ª Câmara Julgadora – sessão de 21/07/14 – O recurso especial não foi admitido em sede de juízo de admissibilidade proferido pelo Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas, confirmando-se, portanto, a decisão da Câmara Julgadora no sentido de se autuar a pessoa jurídica extinta porque à época do fato gerador ela se encontrar ativa.

Porém referido auto de infração (DRT 04 161453/2004) está sendo questionado no judiciário, e até o presente momento foi proferida decisão cancelando a execução fiscal por erro na identificação do sujeito passivo, como abaixo se transcreve:

“Vistos. A execução fiscal deve ser julgada extinta. No caso concreto, não se verifica irregularidade na dissolução da empresa executada, pois o arquivamento do distrato (20/02/2002 – fls. 38) se deu em data anterior à lavratura do auto de infração que instrui a presente execução (07/04/2004 – fls. 02), de modo que não há se falar em má-fé nas declarações consignadas no distrato. A regular dissolução da sociedade constitui forma de extinção da pessoa jurídica e de sua personalidade civil, equivalendo à morte da pessoa natural. Neste sentido, conforme entendimento do Colendo STJ: “PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – CDA – REGULARIDADE FORMAL -ERRO NA INDICAÇÃO DO DEVEDOR E AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA DATA DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – ACÓRDÃO – OMISSÃO – NÃO-OCORRÊNCIA. 1. Inexiste omissão em acórdão que expressamente decide todas as questões relevantes para o deslinde da controvérsia, inclusive com minuciosa descrição fática da lide. 2. O erro na indicação do devedor e a ausência de indicação da data da constituição do crédito tributário são requisitos essenciais à validade da CDA, cuja ausência ou equívoco é passível de conhecimento de ofício pelo magistrado. 3. Invalidade da execução ajuizada contra

pessoa jurídica já extinta por distrato registrado em junta comercial. 4. A ausência de indicação no título executivo da data de constituição definitiva do crédito tributário impede o controle pelo juízo e pelas partes da ocorrência da prescrição da pretensão executiva. 5. A indicação na CDA da data do autolançamento permite inferir a inexistência de processo administrativo fiscal. 6. Recurso especial não provido” (REsp n. 1.106.791/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 23/06/09, DJe 04/08/09). Grifei. Portanto, não mais subsistindo juridicamente a empresa desde aquela data, não há fundamento de fato e de direito que legitime a inscrição, emissão de CDA e ajuizamento de execução contra ente inexistente, com pleno conhecimento da credora. Aplica-se à hipótese a Súmula 392 do C. STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”.

Ante o exposto, JULGO EXTINTA a presente execução, sem resolução de mérito, com fundamento no artigo 485, VI do Código de Processo Civil. Expeça-se mandado de levantamento em favor da excipiente, se o caso. P.R.I.”

Em sentido favorável à tese de que a pessoa jurídica não pode ser sujeito passivo de autuação quando já extinta regularmente encontramos, ainda, recente julgamento proferido em 18 de outubro de 2018 pela 6ª Câmara de Julgamento, no AIIM 4.065.837-5 (ainda pendente de recurso especial proposto pela Fazenda do Estado).

Como se vê, a questão não é pacífica e é extremamente importante, pois imporá, conforme o caso, e conforme se tenda a decidir contrariamente à jurisprudência dos nossos tribunais judiciais, ônus à Fazenda Pública que poderá, inclusive, ter a

probabilidade de ver seus créditos decaídos, uma vez que as decisões nos processos judiciais costumam demorar longo período para serem proferidas em caráter definitivo, e uma vez extinta a execução por erro na eleição do sujeito passivo não poderá a Fazenda Pública ingressar com execução fiscal contra o efetivo devedor, se já decorrido o tempo decadencial, por se tratar de erro material e não formal do título (CDA) conforme estabelecido nos julgados que serviram de base para a edição da própria Súmula 392 do STJ.

Mara Eugênia Buonanno Caramico

6. Câmara Superior não surpreende

Recentes julgamentos do TIT confirmam jurisprudência firmada no âmbito judicial

Dando continuidade à 2ª fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, neste artigo analisaremos os acórdãos da Câmara Superior publicados no período de 10 de dezembro de 2018 a 04 de janeiro de 2019, que versam sobre temas abordados na 1ª fase do Projeto, conforme a seguir listado: a) industrialização por encomenda, recapitulação da multa (AIIM 3041287-0); b) responsabilidade tributária em regime de substituição tributária (AIIM 4096353-6); c) prestação de serviço de comunicação e locação de equipamentos – ICMS-Comunicação (AIIM 4034857-0); d) importações por conta e ordem e contagem do prazo decadencial (AIIM 3164352-8); e) taxas de juros e Súmula 10/2017 (AIIM’S 3041287-0, 4049009-9 e 4096353-6)

- **AIIM 3041287-0 (Processo 624827, DJ 10.12.18): Industrialização por encomenda¹ e recapitulação de multa²**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face da decisão que negou provimento ao Recurso Or-

¹ Vide <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-industrializacao-por-encomenda-27032018>, acessado pela última vez em 08.01.2019.

² Vide <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-reducao-relevacao-multa-fiscal-15052018>, acessado pela última vez em 08.01.2019.

dinário, sustentando que não realiza atividade de industrialização, mas apenas de prestação de serviço, tributada pelo ISS, pois é contratada para fazer a separação física dos resíduos metálicos, não havendo alteração da natureza do produto sobre o qual executa seus serviços.

Os paradigmas apresentados para comprovar o dissídio foram julgados inservíveis por tratarem de matéria fática distinta ao caso em análise. Com relação ao mérito a Câmara Superior também não conheceu do recurso em razão da vedação à reanálise de provas, uma vez que a decisão recorrida se pautou em conjunto fático-probatório incapaz de ser revisto em sede de recurso especial.

Quanto ao pedido subsidiário de recapitulação da multa, o Recurso Especial foi conhecido e provido, a fim de que a multa aplicada seja recapitulada para o artigo 527, I, c do Regulamento do ICMS do Estado de SP (“RICM/SP”) uma vez que a recorrente não deixou de emitir documentos fiscais, mas emitiu documentos fiscais relativos ao ISS.

Com relação às análises efetuadas na 1ª fase deste Projeto, nota-se coerência do Tribunal ao recusar-se reanalisar o conjunto fático-probatório que resultou no acórdão *a quo*. Ademais, o reenquadramento da multa para dispositivo mais específico cabível foi efetuado diante das especificidades do caso concreto e não faz ligação com as causas de redução e relevação da multa efetuadas com base no artigo 527-A do RICMS/SP.

• **AIIM 4096353-6 (Processo 4096353, DJ 12.12.2018):
Responsabilidade tributária em regime de substituição tri-
butária³**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribu-
inte em face da decisão que negou provimento ao Recurso Or-
dinário, alegando tratar-se de matéria exclusivamente de direito,
merecendo reforma o julgado anterior por não cumprimento das
disposições contidas no artigo 267, II “b” do RICMS/SP, bem
como que, em se tratando de produto sujeito à substituição tri-
butária, caberia fiscalizar em primeiro lugar o estabelecimento
fluminense responsável pelo pagamento, por responsabilidade
solidária, se constatado ausência de declaração em GIA.

Quanto à alegação de responsabilidade solidária e ne-
cessidade de fiscalizar em primeiro lugar a empresa fluminense,
o Recurso não foi conhecido pois o paradigmático Processo
DRTC-II-4-49951/14 trazido aos autos trata da existência de
prova de que o ICMS/ST conste da guia de informações do
substituído, enquanto no caso em apreço a situação fática é di-
versa, pois não existem provas de que o imposto tenha sido re-
colhido nem pelo remetente nem pelo substituído.

Quanto à alegação de responsabilidade supletiva houve
conhecimento do Recurso, eis que pautado em paradigma di-
vergente, mas por maioria, a Câmara Superior houve por bem
negar provimento. Enquanto a minoria entendeu que no caso de
remessa interestadual em que não houve a retenção do ICMS-
ST, a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do im-
posto para a destinatária somente seria legal após a tentativa de
cobrança da empresa remetente, a maioria vencedora entendeu
que o art. 267, II, b, do RICMS/00, está em perfeita sintonia

³ Vide <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-responsabilidade-tributaria-26062018>, acessado pela última vez em 08.01.2019.

com o que dispõe o art. 128 do CTN, que estatui categoria própria de responsabilização, a supletiva, à responsabilidade tributária por substituição, não havendo que se falar em benefício de ordem para a exigência do débito fiscal que deixou de ser oferecido em pagamento ao Fisco pelo contribuinte substituto, nem há que se falar em prévia notificação do substituto.

Com relação às análises efetuadas na 1ª fase deste Projeto, nota-se coerência pois o TIT entende que é dever do substituto exigir que o substituído comprove o pagamento da obrigação tributária principal, posto que a entrada das mercadorias no estabelecimento do substituído acarretará corretas autuações por responsabilidades subsidiárias. Ademais, na jurisprudência do Tribunal, é afastada a solidariedade promovida pelo Fisco, em observância ao próprio RICMS, pois é dever do substituído promover a garantia do pagamento do imposto na hipótese do substituto não o quitar.

• **4034857-0 (DJ 12.12.2018): Prestação de serviço de comunicação e locação de equipamentos – necessidade de inclusão do ICMS-comunicação – afastada alegação de atividade meio⁴**

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Pública em face do acórdão que deu provimento ao Recurso Ordinário do contribuinte para cancelar a exigência fiscal. O acórdão recorrido entendeu que é considerada atividade meio não sujeita ao ICMS a locação de bens móveis necessários à prestação de serviços de comunicação. O RESP fazendário pediu o restabelecimento da exigência inicial, com a inclusão na base de cál-

⁴ Vide <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-icms-comunicacao-12062018>, acessado pela última vez em 08.01.2019.

culo do ICMS exigido na inicial, dos valores a título de locação de bens móveis necessários à prestação de serviços de comunicação.

A Câmara Superior, por unanimidade conheceu do recurso e por maioria deu-lhe provimento, nos termos dos processos paradigmáticos DRT 5 – 787875/2011 – 15ª Câmara Julgadora – sessão de 07/07/2013 e DRTC III – 1122176/2011 Câmara Superior 07/11/2013, vez que os aparelhos locados nos serviços de comunicação prestados são também responsáveis pela função “canal”, não se incluindo no rol das atividades meramente protocolares, razão pela qual o montante cobrado a título de locação é, assim, custo direto inserto na atividade prestacional efetivamente a ser realizada, pois todo custo relacionado ao funcionamento da prestadora como canal comunicacional resta englobado na sua atividade material de prestar serviço de comunicação.

Restaram vencidos os juízes que entendiam não se estar diante de operação de natureza mista, que porventura poderia gerar a obrigação de incidência do ICMS Comunicação. Isso porque, entendem que para que a operação de natureza mista se configure, mister se faz que ambas as atividades se operem no mesmo lapso temporal, de forma simultânea, a ponto de originar um único fato jurídico indissociável. Este, conduto, não seria o caso da prestação de serviço de comunicação e a locação dos telefones móveis, que compreendem duas prestações distintas, cujas receitas são auferidas em momentos diversos, escrituradas em diferentes contas contábeis e com preços diferenciados. Não há simultaneidade entre o resultado de uma e de outra prestação vez que aparelhos móveis desligados, fora de área de serviço ou que deixam de fazer e receber ligações porque simplesmente ninguém a realizou, geram para a Recorrida receita de locação

sem a correspondente receita da prestação do serviço de comunicação.

Nota-se que em razão do TIT ainda não adotar o sistema de precedentes como parâmetro de julgamentos, faz com que muitas questões definidas pelas cortes superiores ainda recebam tratamento diferenciado no TIT. A título de exemplo, o STJ afastou a incidência do ICMS sobre valores cobrados a título de serviços meramente acessórios/secundários (*ex vi* Recurso Especial 402.047/MG, que gerou a Súmula 350; e, Recurso Especial 1176753/RJ). O STF, no julgamento do RE 572.020, também entendeu que os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares, não se sujeitando à incidência do ICMS-Comunicação.

Com relação às análises efetuadas na 1ª fase deste Projeto, constatou-se que a orientação da Câmara Superior do TIT é no sentido da legalidade da cobrança do ICMS sobre a locação de equipamentos por parte de empresas prestadoras de serviços de comunicação. Em termos gerais, a posição da Câmara Superior se mantém no sentido de que a locação de equipamentos é imprescindível e integra a prestação de serviços de comunicação, razão pela qual deve incidir o ICMS sobre toda a contratação.

• **AIIM 3164352-8 (Processo 1156917, DJ 17.12.018): Importações por conta e ordem e contagem de prazo decadencial⁵**

Trata-se de Reforma de Julgado interposto pela Fazenda Pública, com o propósito de afastar a aplicação do artigo

⁵ Vide <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-decadencia-08052018>, acessado pela última vez em 08.01.2019.

150, parágrafo 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, a qual deveria obedecer ao artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal. Antes do julgamento, o autuado protocolizou o requerimento administrativo a que se refere o Decreto 56.045/2010, com as alterações do Decreto 59.952/2013, visando o reconhecimento dos recolhimentos efetuados ao Estado do Espírito Santo, restando reconhecida a extinção do crédito tributário à exceção da DI 06/0768473-3 sem pagamento comprovado.

Por maioria, o pedido não foi conhecido, vez que as decisões paradigmas não trataram da regra de decadência do ICMS em operações de importação por conta e ordem e, também por maioria, no mérito lhe foi negado provimento, mantendo aplicação do artigo 150, §4º pois presentes seus requisitos, já que ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e não se cogita existência de dolo fraude ou simulação.

A minoria vencida conheceu e deu provimento ao pedido nos termos no entendimento pacificado pelo STJ nos autos do RESP 1.369.489, que determina aplicação do artigo 173, I do CTN na contagem do prazo decadencial de tributo sujeito ao lançamento por homologação sem declaração prévia do débito.

Observa-se que o resultado do presente caso se deu por se tratar de importação por conta e ordem: em razão desta particularidade, a maioria dos Julgadores entendeu que ao registrar as operações de importação operou-se verdadeira declaração – ainda que negativa – de débito. Assim, havendo declaração antecipada do débito e ausência de dolo fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Com relação às análises efetuadas na 1ª fase deste Projeto, não houve menção à nenhum caso envolvendo a discussão quanto à regra aplicável para contagem do prazo decadencial na hipótese de importação por conta e ordem.

• **Taxa de juros: AIIM 3041287-0 (Processo 624827, DJ 10.12.18): AIIM 4049009-9 (PROCESSO 4049009, DJ 12.12.2018) AIIM 4096353-6**

Tratam-se de Recursos Especiais que dentre outros temas acima elucidados trouxeram a discussão acerca da inconstitucionalidade da Taxa de Juros aplicada em patamares excedentes à Taxa Selic. Nos três casos o apelo não foi conhecido em razão do entendimento pacificado quanto à legalidade da exigência dos juros consoante disposto na Lei n. 13.457/2009, nos termos da Súmula 10.

Conforme recentemente tratado em artigo elaborado por este Grupo de Pesquisa e publicado neste *site*⁶, a solução da lide posta entre contribuintes e Fazenda do Estado quanto à taxa de juros aplicável passa pela análise da constitucionalidade da lei paulista que ao majorar a taxa de juros utilizou-se de índices ou percentuais superiores a SELIC.

Desta feita, considerando que tal análise foge à competência do Tribunal de Impostos e Taxas, nos termos do artigo 28 da Lei n. 13.457/2009, ainda que o julgador administrativo compartilhe do entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, ele está impedido de afastar sua eficácia, enquanto não declarada inconstitucional pelo STF. Assim, o TIT/SP editou a Súmula n. 10/2017 para determinar a aplicação da taxa de juros de mora prevista no artigo 96 da Lei 6.374/2009, de modo que qualquer questionamento quanto à sua constitucionalidade não mais será enfrentado Órgão.

Lina Santin

⁶ Vide <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-decadencia-08052018>, acessado pela última vez em 08.01.2019.

7. A guerra fiscal e a Lei Complementar 160/2017

Câmara Superior mantém autuações após a lei, sob o fundamento de não estarem presentes requisitos para remissão

Introdução: Nesta etapa da 2ª fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, avaliamos, principalmente, os acórdãos da Câmara Superior publicados no período de 07/01/2019 a 18/01/2019.

- Identificamos que a Câmara Superior prolatou neste período 25 acórdãos, sendo:
- 18 resultantes do não julgamento do mérito em razão do não conhecimento do recurso especial ou da conversão do julgamento em diligência;
- 1 referente a operações com armazéns gerais (AIIM 4020249);
- 1 sobre a regra de contagem do prazo decadencial (AIIM 4026245);
- 1 que resultou na anulação da decisão recorrida, em razão de contradição (AIIM 4030374);
- 1 relativo a irregularidades na transferência de créditos em regime de apuração centralizada (AIIM 4027487);
- 1 sobre erros em obrigações acessórias (AIIM 4058300); e
- 2 sobre guerra fiscal (AIIM 4095971 e 4019894).

Dada a relevância do tema e das alterações legislativas posteriores ao período dos julgados analisados durante a 1ª fase deste Projeto, notadamente a Lei Complementar n. 160/2017 e o Convênio ICMS n. 190/2017, decidimos por analisar neste artigo os julgados sobre guerra fiscal.

- A guerra fiscal

Conforme esclarecemos na 1ª fase deste Projeto, “guerra fiscal” é nomenclatura que se refere a discussões decorrentes da concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal, sem a autorização unânime no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei Complementar n. 24/1975, em observância ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Assim, com base no art. 8º, I, Lei Complementar n. 24/1975¹, bem como no art. 36, § 3º, da Lei Estadual de São Paulo n. 6.374/1989², o Estado de São Paulo lavrou inúmeros autos de infração contra contribuintes paulistas, a fim de exigir eventuais diferenças entre os créditos de ICMS apropriado pelo destinatário em operações interestaduais sujeitas a benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ e o imposto efetivamente devido pelo remetente.

Em análise dos julgados do TIT proferidos entre 01/08/2009 e 31/05/2017, realizada na 1ª fase deste Projeto,

¹ Art. 8º – A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

² § 3º – Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

concluiu-se que, segundo orientação definida pela Câmara Superior, este Tribunal entende ser legal a cobrança da parcela do ICMS desonerada no Estado de origem, sem autorização prévia.

Ademais, constatou-se, também, que o TIT editou a Súmula n. 11/2017, que assim dispõe: *“Na hipótese de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, é legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, sem prévia autorização do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, bem como no §3º, do artigo 36, da Lei n. 6.374/89.”*

- A Lei Complementar n. 160/2017 e o Convênio ICMS n. 190/2017

Buscando solucionar a celeuma acarretada pela guerra fiscal, foi editada a Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a editarem convênio específico para: (a) remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes dos incentivos concedidos sem o aval do Confaz; e (b) reinstituição dos benefícios, por prazo determinado, conforme o tipo de atividade econômica beneficiada.

Nos termos do art. 5º desta lei complementar, tendo os Estados e o Distrito Federal elaborado o referido Convênio e seguido as disposições nele constantes para remissão de créditos, isso seria suficiente para afastar *“as sanções no art. 8º da Lei Complementar n. 24/1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo”*.

Assim, a fim de disciplinar a Lei Complementar n. 160/2017, foi editado o Convênio ICMS n. 190, de 15 de dezembro de 2017, que dispõe sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com as formalidades constitucionalmente exigidas.

Em síntese, de acordo com o Convênio ICMS n. 190/2017 e suas alterações, para a remissão, anistia e reinstituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS, as Unidades Federadas deverão:

publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos que instituíram de forma inconstitucional benefícios fiscais, até 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 08 de agosto de 2017; e até 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes em 08 de agosto de 2017;

efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais em questão, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ até 31 de agosto de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito e 31 de julho de 2019, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017;

editar lei prevendo a remissão e anistia dos incentivos fiscais, as isenções e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais cuja documentação tenha sido registrada no CONFAZ; e

até 31 de julho de 2019, por meio de legislação estadual, reinstituir os benefícios decorrentes de atos normativos

publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda estejam em vigor.

Por fim, a cláusula 8ª, § 2º, do Convênio ICMS n. 190/2017, estabelece que a remissão e a anistia dos créditos tributários relativos aos benefícios fiscais irregulares ficam condicionadas à desistência:

de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo; e pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

Como é possível notar, a remissão e anistia não é automática, porquanto requer condutas ativas por parte das Unidades Federadas (publicação de listagem de benefícios fiscais, depósito de atos normativos, edição de lei, etc.), assim como dos contribuintes (desistência de processos administrativos ou judiciais relacionados a tais benefícios).

Ressaltamos, por oportuno, que diversos Estados e o Distrito Federal têm cumprido as exigências do Convênio ICMS n. 190/2017, conforme informações constantes da página eletrônica do CONFAZ³.

- O TIT e o Convênio ICMS n. 190/2017

Evidentemente que a Lei Complementar n. 160/2017 e Convênio ICMS n. 190/2017 foram publicados após a lavratura

³ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1> (acessado em 29/01/2019)

de diversos autos de infração em discussão perante o TIT, de forma que há contribuintes suscitando superveniência desta legislação como fato novo prejudicial ao processo administrativo, requerendo sua suspensão, até que as respectivas Unidades Federadas de origem cumpram os requisitos para a remissão e anistia. Este foi justamente o caso dos acórdãos referentes aos AIIMs 4095971, decorrente da concessão de créditos presumidos pelo Mato Grosso, e 4019894, decorrente da concessão de créditos presumidos pelo Mato Grosso do Sul e créditos outorgados por Goiás.

Ressaltamos que ambos os casos tratam da discussão de guerra fiscal em transferências interestaduais, hipótese em que o TIT, por meio da Súmula n. 11/2017, possui entendimento consolidado no sentido de ser legítima a glosa dos créditos relativo ao imposto desonerado na origem. Assim, quanto ao mérito da discussão, não houve modificação na jurisprudência.

O que se discutiu foi a possibilidade de se suspender o julgamento em razão dos trâmites previstos no Convênio ICMS n. 190/2017. Assim, estabeleceram-se as seguintes correntes de entendimentos acerca da matéria:

corrente vencedora: ainda que o Estado de origem cumpra com todas as formalidades do Convênio ICMS n. 190/2017, o usufruto da remissão e anistia depende, ainda, da desistência de impugnações, defesas e recursos apresentados pelo contribuinte em processo administrativo. Não havendo tal desistência, a remissão, anistia ou sobrestamento do processo não beneficia o contribuinte. Ademais, entendeu-se que a remissão e anistia poderão ser requeridas posteriormente pelo contribuinte, independentemente do resultado do julgamento do Recurso Especial; e

corrente vencida: o julgamento deve ser convertido em diligência, a fim de se verificar se o Estado de origem cumpriu

com as formalidades do Convênio ICMS n. 190/2017, especialmente no que diz respeito ao depósito de ato concessivo específico do remetente das operações autuadas.

Identificamos que as Câmaras inferiores têm enfrentado a questão quanto aos efeitos da Lei Complementar n. 160/2017 e do Convênio ICMS n. 190/2017, tendo se posicionado da seguinte forma:

- AIIMs 4061939 (15ª Câmara Julgadora, seção de 18/04/2018), decorrente da concessão de benefício creditício pelo Distrito Federal, e 4094720 (15ª Câmara Julgadora, seção de 27/04/2018), decorrente da concessão de crédito presumido por Minas Gerais: entendeu-se, por maioria, que o Convênio ICMS n. 190/2017 não prejudica o processo administrativo, tendo em vista que a remissão e anistia dependem do cumprimento das mencionadas formalidades, bem como da desistência do processo pelo contribuinte;
- AIIM 4094699 (6ª Câmara Julgadora, seção de 20/09/2018), decorrente da concessão de crédito presumido pelo Mato Grosso do Sul: trata-se de retorno de diligência determinada para a verificação do cumprimento das formalidades do Convênio ICMS n. 190/2017 pelo Estado de origem. Considerando que não se identificou na diligência se havia sido feito o depósito dos atos concessivos, a corrente vencedora (por voto de qualidade) determinou a continuidade do julgamento, mantendo a autuação fiscal. Houve uma corrente que levou em consideração a informação fornecida pelo contribuinte de que o mencionado depósito havia sido feito, contudo, entendeu-se pela continuidade do julgamento, porquanto o contribuinte não teria desistido de seu recurso; e

- AIIM 4106024 (6ª Câmara Julgadora, seção de 13/11/2018), decorrente da concessão de crédito presumido pelo mato Grosso do Sul: entendeu-se, por unanimidade, que, independentemente do cumprimento das formalidades pelo Estado de origem, a remissão e anistia dependem da desistência do processo pelo contribuinte.
- Quanto ao mérito, as decisões acima mencionadas seguiram a jurisprudência do TIT, entendendo-se pela legitimidade das glosas de créditos.

Conclusão

Diante dos julgados analisados, podemos concluir que a Câmara Superior não tem enfrentado a questão atinente à anistia e remissão dos débitos fiscais sob o fundamento de que não estariam preenchidos todos os requisitos legais previstos na Lei Complementar n. 160/2017 e no Convênio ICMS n. 190/2017, em especial pelo fato de que, nos precedentes analisados, muito embora os Estados tenham cumprido com todas as formalidades previstas no Convênio (a exemplo de Goiás), o contribuinte não teria desistido da discussão do débito, o que seria um impediente para o Tribunal pôr fim à discussão e reconhecer a anistia e remissão do crédito tributário.

Quanto aos efeitos da Lei Complementar n. 160/2017 e do Convênio ICMS n. 190/2017, verificamos que, apesar de algumas divergências em votos vencidos, o TIT tem formado o entendimento de que o processo administrativo deve seguir o seu curso, até que o Estado de origem siga as formalidades para a remissão e anistia e o contribuinte desista do processo administrativo.

Caso se verifique a ausência de quaisquer dos requisitos previstos na Lei Complementar n. 160/2017 e no Convênio

ICMS n. 190/2017, então, a Câmara Superior do TIT tem optado pelo prosseguimento do julgamento quanto ao mérito, mantendo as autuações fiscais com base na jurisprudência até então firmada sobre guerra fiscal.

Júlio M. de Oliveira
Gabriel Caldiron Rezende

8. Breve análise comparativa do direito ao crédito de ICMS

Decisões conflitantes obrigam os contribuintes a buscar a anulação das autuações no Judiciário

Introdução:

A fim de monitorar a evolução da jurisprudência do TIT nos meses subsequentes ao período objeto da primeira fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP” (2009 a 2017), a segunda etapa do estudo se dedica a dar continuidade à análise do posicionamento da Câmara Superior sobre os mais diversos temas. Neste artigo, analisaremos acórdãos publicados no período compreendido entre 23/01/2019 a 01/02/2019.

Capítulo 1 Neste período, foram publicados pela Câmara Superior 31 acórdãos, resumidos abaixo:

- 20 acórdãos sem análise de mérito em razão do não conhecimento do Recurso Especial;
- 1 referente à falta de pagamento de ITCMD (AIIM 4081836-6);
- 1 sobre a composição da base de cálculo do ICMS na industrialização para terceiros (AIIM 4019397-4);
- 1 relativo à industrialização por encomenda (4019750-5);
- 1 que reestabeleceu a taxa de juros de mora prevista na Lei n. 13.918/09 (AIIM 4023219-0);

- 2 relativos à importação por encomenda – sujeito ativo e ingresso físico das mercadorias (AIIM 4000262-7 e 4024988-8);
- 1 que resultou na anulação da decisão recorrida, para reestabelecer a penalidade afastando a aplicação do art. 527-A (AIIM 4026206-6);
- 1 que reconheceu a nulidade por julgamento *extra petita* (AIIM 4028935-7);
- 1 referente à caracterização da operação como venda ou industrialização por encomenda e a consequente tributação aplicável (AIIM 4027534-6);
- 2 sobre direito a crédito de ICMS: um deles versa sobre aquisição de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo e outro sobre a impossibilidade de creditamento de óleo diesel utilizado em veículo de terceiro subcontratado pelo contribuinte autuado (AIIM 4023710-2 e 4026352-6).

O que se verifica do resumo acima é que no período monitorado a maioria dos acórdãos proferidos resultou no não conhecimento do Recurso Especial interposto tanto pela Fazenda quanto pelos contribuintes em razão da impossibilidade de reanálise do conjunto fático-probatório na instância superior.

Quanto aos julgados nos quais houve análise de mérito, em razão da importância dos temas relativos ao direito ao crédito de ICMS nas hipóteses de aquisição de mercadorias de fornecedores declarados inidôneos, bem como quanto à possibilidade de creditamento de combustíveis utilizados na atividade-fim das empresas (temas corriqueiros no contencioso administrativo), selecionamos os acórdãos dos AIIM 4023710-2 e 4026352-6 para análise.

Buscaremos, ainda, traçar um paralelo entre a jurisprudência administrativa e os recentes julgados proferidos no âmbito do TJ/SP e Tribunais Superiores sobre os temas.

Análise comparativa

Direito ao Crédito de ICMS na aquisição de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo – Paralelo entre a jurisprudência administrativa e judicial

Conforme abordado no primeiro artigo sobre o direito ao crédito de ICMS, as aquisições de mercadorias de fornecedores declarados inidôneos é tema corriqueiro no contencioso administrativo estadual. O TIT firmou a orientação que prevalece atualmente na sessão monotemática realizada em 29/05/2012, afastando a responsabilização objetiva dos adquirentes no sentido de que deve haver a busca pela comprovação efetiva da regularidade das operações por meio da análise dos documentos carreados aos autos no caso concreto.

Desta forma, a aplicação da tese do Superior Tribunal de Justiça – STJ que convalida o crédito para os adquirentes comprovadamente de boa-fé no TIT, depende da análise do conjunto probatório apresentado nos autos, com o objetivo de aferir se há comprovação efetiva da operação.

O acórdão referente ao tema resultado do julgamento do AIIM 4.023.710-2 não trouxe nenhum novo elemento de mérito que pudesse incrementar o estudo anteriormente elaborado, porém, entendemos ser interessante realizar sua análise confrontando o posicionamento da Câmara Superior com o posicionamento atual do TJ/SP e Tribunais Superiores sobre a matéria.

No AIIM 4.023.710-2 foi analisado Recurso Especial fazendário interposto contra decisão proferida pela 10ª Câmara

Julgadora, que deu provimento ao Recurso Ordinário para cancelar o auto de infração lavrado em decorrência da aquisição de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo, em razão do conjunto probatório juntado aos autos demonstrar a boa-fé da adquirente e a efetividade das operações.

O resultado do julgamento foi pelo provimento do Recurso Especial fazendário por maioria de votos, apesar de ter havido voto de preferência em sentido contrário. O entendimento predominante foi no sentido de que o apelo fazendário merecia provimento em razão dos comprovantes de pagamento terem sido destinados a terceiros, e não ao emitente dos documentos fiscais.

Ainda, em relação ao transporte das mercadorias, entendeu-se que a boa-fé deve ser afastada quando os campos “Transportador/Volumes Transportados” não são preenchidos regularmente. Quanto à localização dos sócios da empresa declarada inidônea (que no caso concreto declarou no PCN ser o proprietário e responsável por todas as operações da empresa), o entendimento predominante foi no sentido de que é irrelevante a localização dos sócios do suposto fornecedor, bem como a declaração de inidoneidade ser posterior à época da realização do negócio.

Portanto, nesse recente julgado sobre o tema proferido pela Câmara Superior, restou assentado que, apesar do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, as provas seriam insuficientes para a demonstração da boa-fé da empresa adquirente, a despeito da análise feita pela Câmara Julgadora.

Foram analisadas também, em complemento às decisões da Câmara Superior, decisões proferidas pelas Câmaras ordinárias do TIT no período pesquisado (AIIM 4.103.259-7 e 4.106.620-0), nas quais prevaleceu entendimento desfavorável ao contribuinte, em razão do conjunto probatório não ter sido

suficiente para demonstrar a boa-fé das empresas autuadas, bem como pelo fato da declaração da inidoneidade do fornecedor invalidar as operações anteriores realizadas.

O que se constata por meio da análise do AIIM 4.023.710-2 e do monitoramento das decisões sobre a matéria é que a Câmara Superior vem mantendo o posicionamento identificado no estudo anteriormente realizado, prevalecendo decisões desfavoráveis aos contribuintes no sentido de que as provas apresentadas são insuficientes para comprovar a boa-fé. No entanto, cumpre destacar que o entendimento adotado na maioria das decisões desfavoráveis aos contribuintes no TIT caminha em sentido inverso à jurisprudência predominante no TJ/SP e nos Tribunais Superiores sobre tal matéria.

Isto porque no TJ/SP predomina o posicionamento de que o contribuinte de boa-fé tem direito ao creditamento do ICMS constante da nota fiscal de entrada das mercadorias, que é caracterizada pela prova de ter efetivado uma real operação de compra e venda antes da declaração de inidoneidade. Ainda, para o Tribunal paulista, prevalece o entendimento da natureza *ex tunc* da declaração de inidoneidade das empresas fornecedoras.

Nesse sentido, recente julgado da 3ª Câmara de Direito Público do TJ/SP (Apelação n. 1031263-15.2016.8.26.0053 – julgado em 21/08/2018) reconheceu, naquele caso, que a Fazenda Pública não teria conseguido demonstrar que a empresa adquirente teria agido de má-fé ou com culpa consciente. Nesse contexto, os desembargadores entenderam que a eficácia retroativa da inidoneidade, para atingir atos de creditamento de notas fiscais, depende de prova concreta e segura de ter o contribuinte agido de má-fé. Não havendo tal demonstração, há de se presumir a boa-fé do contribuinte.

Na esfera judicial, foi sustentada a comprovação da aquisição das mercadorias e a existência dos pagamentos realizados, a regularidade fiscal do fornecedor à época das operações e o reconhecimento da inidoneidade da empresa declarada posteriormente ao negócio realizado.

Destacamos abaixo trecho importante do entendimento do desembargador Relator:

“No momento da realização das operações, impossível à embargante a verificação de que as notas fiscais estavam em situação irregular perante o fisco.

Aliás, reiterar-se, não se pode olvidar que a própria Fazenda admitiu que o procedimento fiscal que verificou a inidoneidade da fornecedora foi posterior à compra e venda das mercadorias.

E, comprovada a efetiva circulação das mercadorias, e a entrega dos bens, embora saída de outro local, a declaração da inidoneidade, antes da efetiva divulgação, não pode produzir efeitos retroativos, ao menos sem a comprovação de que a autora agiu de má-fé.”

O julgado se baseou, ainda, na jurisprudência do STJ sobre a matéria, cujo julgado paradigma segue abaixo ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, EMPRESA VENDEDORA QUE POSSUÍA SITUAÇÃO FISCAL REGULAR QUANDO DA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPRA E VENDA COMPROVADA. POSTERIOR DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DA EMPRESA VENDEDORA. FATO QUE

NÃO IMPEDE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. MULTA APLICADA PELA CORTE DE ORIGEM COM BASE NO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. EXCLUSÃO.

1. *Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.*
2. *A Primeira Seção deste Tribunal, no julgamento do REsp 1.148.444/MG (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 27.4.2010 – recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 – Presidência/STJ), confirmou a orientação no sentido de que é legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS efetuado por comerciante de boa-fé que adquire mercadoria cuja nota fiscal emitida pela empresa vendedora posteriormente seja declarada inidônea, desde que comprove que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, tendo em vista que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. Não incide, no caso, o disposto no art. 136 do CTN, pois cumpre ao adquirente, no momento da celebração do negócio jurídico, apenas o dever de verificar a regularidade fiscal da empresa vendedora, através da documentação fornecida. Assim, verificado que o Fisco reconhecia a idoneidade da empresa vendedora quando efetuada a operação de compra e venda, não pode o adquirente ser responsabilizado pela inidoneidade declarada quase cinco anos depois, como ocorre no caso dos autos.*
3. *“Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório” (Súmula 98/STJ).*

4. *Recurso especial parcialmente provido.”*
(REsp 1201929/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011)

O recente julgado analisado no presente estudo, proferido pela 3ª Câmara de Direito Público, demonstra que tem sido mantido o posicionamento sobre a matéria sedimentado naquela Câmara e no TJ/SP, a exemplo dos julgados proferidos nos autos da Apelação Cível n. 813.382.5/3, Apelação Cível n. 729.726.5/7 e Apelação Cível n. 372.220.5/1.

Pela relevância, destaca-se que o Recurso de Apelação julgado pelo TJ/SP analisado neste estudo derivou do AIIM 4.030.328-7, julgado pela 1ª Câmara Julgadora do TIT em maio de 2015. No julgamento ocorrido no TIT, apesar da apresentação dos documentos que comprovavam a efetividade das operações, a Relatora entendeu pelo não provimento do Recurso Ordinário do contribuinte sob o argumento de que os documentos apresentados não seriam suficientes para a comprovação da boa-fé.

Ainda, por ter sido declarada a inidoneidade da empresa fornecedora em razão da simulação da existência do estabelecimento, a Câmara Julgadora entendeu que os efeitos da referida declaração deveriam retroagir para invalidar os documentos fiscais emitidos pela fornecedora desde a data de sua abertura. Vê-se, portanto, que numa atuação mantida pelo TIT/SP, resultou no seu cancelamento pelo TJ/SP.

Pelo exposto, verifica-se que as autuações pela aquisição de mercadorias de fornecedores declarados inidôneos pelo Fisco estadual continuam sendo lavradas e o TIT/SP, em diversas ocasiões vem mantendo as autuações, mesmo quando cumpridos os requisitos exigidos pelo STJ para comprovação da

boa-fé das empresas adquirentes das mercadorias, aplicando inclusive a produção de efeitos retroativos da declaração de inidoneidade.

Portanto, verifica-se que o entendimento predominante na Câmara Superior do TIT sobre a matéria é divergente do entendimento do TJ/SP e dos Tribunais Superiores em casos idênticos. Esta divergência entre os posicionamentos do Tribunal Administrativo e do Judiciário sobre a mesma matéria expõe os contribuintes à verdadeira insegurança jurídica, além de ocasionar o movimento da máquina judicial para a anulação das autuações lavradas, em desprestígio ao princípio da economia processual.

Direito ao crédito de ICMS – óleo diesel utilizado em veículos de terceiros subcontratados para atividade-fim da empresa.

Em relação ao segundo tema eleito para traçarmos breves considerações no presente artigo, não será possível realizar uma análise comparativa entre a jurisprudência judicial e a administrativa. Isto porque, não é possível afirmar que exista jurisprudência predominante sobre a matéria, como ocorre com o tema relacionado ao creditamento do imposto decorrente da escrituração de notas fiscais consideradas inidôneas.

No entanto, é interessante demonstrar que o julgado objeto do monitoramento das decisões da Câmara Superior teve resultado dissonante de caso semelhante julgado no TJ/SP.

O monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior realizado nesta segunda fase do projeto, objeto do presente estudo (período compreendido entre 23/01/2019 a 01/02/2019) identificou uma decisão cujo tema central analisado foi o direito ao crédito de ICMS de óleo diesel utilizado em veículos de terceiros subcontratados para a realização da atividade-fim da empresa.

O tema relativo ao crédito de combustíveis foi analisado na primeira fase do projeto, no macro tema de pesquisa “Direito ao Crédito de ICMS”. A conclusão predominante dos acórdãos analisados naquela etapa do estudo foi no sentido de que os combustíveis utilizados comprovadamente no desempenho da atividade-fim da empresa, e que possuam relação direta com a atividade de industrialização/comercialização dão direito ao crédito de ICMS para os adquirentes.

Para a análise objeto desta segunda etapa, verificamos não só o posicionamento da Câmara Superior em relação ao assunto, mas também como vem decidindo as próprias Câmaras Julgadoras do E. Tribunal. No entanto, não identificamos decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras que versassem sobre o direito ao crédito de ICMS sobre combustíveis.

No AIIM 4.026.352-6 (julgado em 28/01/2019) a Câmara Superior analisou a possibilidade de um contribuinte que atua na área de transportes se creditar do imposto pela aquisição do óleo diesel utilizado em veículos de propriedade de terceiros que prestam serviços a este contribuinte como subcontratado.

A Câmara Julgadora *a quo* deu provimento ao Recurso Ordinário interposto por considerar não haver obstáculo para o aproveitamento do crédito relativo ao combustível, uma vez que estaria sendo utilizado em veículos de terceiros na modalidade de subcontratação para desempenhar a mesma atividade fim da sociedade empresária contratante.

O entendimento da Câmara Julgadora se fundamentou no fato de que independente de quem realiza os serviços de transportes, o fato é que eles são realizados e estritamente vinculados à atividade-fim da contratante. Desta forma, se é possível o aproveitamento do crédito na utilização do combustível em frota de terceiros (nos termos da Decisão Normativa CAT 01/2001), desde que estejam a desempenhar a atividade-fim do

contribuinte, não deve haver vedação à utilização do óleo diesel para o desempenho da atividade-fim da contribuinte na modalidade de subcontratação.

Já na Câmara Superior, prevaleceu o entendimento de que é vedado o creditamento do imposto pela entrada de óleo diesel a ser utilizado em veículos de terceiros. O Relator assim se posicionou:

“A Decisão Normativa CAT 01/2001 é clara no sentido de que tanto os veículos quanto o combustível neles utilizado garantem direito ao crédito para o adquirente, com a ressalva de que os veículos devem ser próprios e o combustível utilizado em prestação de serviço própria e tributada, conforme segue: 3.5 – combustível utilizado no acionamento, entre outros de máquinas, aparelhos e equipamentos, utilizados na industrialização, comercialização, geração de energia elétrica, produção rural e na prestação de serviços de transporte de natureza intermunicipal ou interestadual ou de comunicação veículos, exceto os de transporte pessoal (artigo 20, §2º da Lei Complementar n. 87/96), empregados na prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual ou de comunicação, na geração de energia elétrica, na produção rural e os empregados pelos setores de compras e vendas do estabelecimento veículos próprios com a finalidade de retirar os insumos ou mercadorias ou para promover a entrega das mercadorias objeto de industrialização e/ou comercialização empilhadeiras ou veículos utilizados, no interior do estabelecimento, na movimentação dos insumos ou mercadorias ou que contribuam na atividade industrial e/ou comercial ou de prestação de serviço do contribuinte.”

Apesar do tema central do acórdão proferido no AIIM 4.026.352-6 não ter sido objeto de análise minudente dentro do

macro tema “Direito ao Crédito de ICMS”, a discussão é relevante e ainda mais interessante quando se confronta o posicionamento da Câmara Superior com um recente julgado do TJ/SP que, analisando matéria semelhante, decidiu em sentido contrário.

Trata-se do acórdão proferido nos autos da Apelação n. 1003738-24.2017.8.26.0053, pela 3ª Câmara de Direito Público do TJ/SP, julgamento realizado em 11 de dezembro de 2018. Neste caso, não houve discussão do débito formalizado no AIIM 4.022.731-5 no âmbito administrativo. O recurso foi interposto por empresa subcontratada para a realização de serviços de transporte, que teria se creditado indevidamente do imposto relativo ao combustível utilizado nas prestações de serviço que realiza como subcontratada.

Em contrarrazões, a Fazenda do Estado se manifestou afirmando que a empresa subcontratante é a responsável tributária pelo pagamento do tributo, motivo pelo qual não existe direito ao crédito pela empresa subcontratada.

A análise realizada pela 3ª Câmara resultou no entendimento de que a empresa transportadora diretamente contratada para realizar o serviço é a contribuinte do imposto, devendo, portanto, emitir o Conhecimento de Transporte. A empresa subcontratada não é a contribuinte do ICMS, não deve emitir CTRC e por esta razão não poderia ter se creditado do ICMS das aquisições de óleo diesel utilizado no serviço de transporte.

O que se extrai do referido julgado é que a empresa subcontratante é que teria direito ao crédito de ICMS nas aquisições de óleo diesel utilizado no serviço de transporte, entendimento diverso do que foi conferido pela Câmara Superior nos autos do AIIM 4026352-6, objeto do monitoramento da segunda etapa do Observatório do TIT.

Não foram encontrados outros julgados no TJ/SP que tenha analisado a matéria em discussão, mas o acórdão da Apelação n. 1003738-24.2017.8.26.0053 demonstra que o Tribunal de Justiça paulista vem prestigiando a decisão do STJ, proferida nos autos do REsp 850.362 (*julgado em 15/02/2007*), que trata da possibilidade de crédito referente à aquisição de combustível.

O julgado recentemente publicado pelo TJ/SP demonstra que, apesar de não terem sido encontradas decisões predominantes sobre o tema no Tribunal (ao contrário do que ocorre com o tema relativo às aquisições de fornecedor inidôneo), há incongruência entre os julgados do TIT analisados nas duas etapas do Observatório e o posicionamento do Judiciário sobre a mesma questão.

Conclusão

Diante dos julgados analisados, se vê que a questão sobre o direito ao crédito de ICMS em suas diversas vertentes não é pacífica, existindo divergências entre os entendimentos dominantes na esfera administrativa e no Judiciário. Justamente por isso é extremamente importante o constante monitoramento das decisões proferidas no âmbito administrativo.

Ainda, as decisões tomadas no âmbito administrativo contrariamente à jurisprudência dos tribunais judiciais acarretarão, conforme o caso, possível ônus à Fazenda Pública, em descompasso com o princípio da economia processual, além de gerar um ambiente de insegurança jurídica para os contribuintes.

Vanessa Rodrigues Domene
Thaís Silveira Takahashi

9. Concomitância entre demandas administrativas e judiciais

Câmaras Julgadoras divergem da Câmara Superior quanto aos procedimentos após o reconhecimento da concomitância

Dando continuidade à 2ª fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, neste artigo analisaremos os acórdãos da Câmara Superior publicados no período de 04 de fevereiro de 2019 a 15 de fevereiro de 2019 e também aqueles publicados pelas Câmaras Julgadoras que versam sobre “concomitância entre as demandas administrativa e judicial” ou, simplesmente, “concomitância”.

Neste período, foram publicados pela Câmara Superior 21 acórdãos, dos quais apenas 1 versou sobre a concomitância. Abaixo os acórdãos publicados pela Câmara Superior no período:

- 1 acórdão que versou sobre concomitância entre demandas no âmbito administrativo e judicial (AIIM 4091924-9)
- 1 acórdão sobre operações de remessa para armazenagem (AIIM 4001473-3)
- 4 acórdãos sobre crédito indevido de ICMS em razão de documento inidôneo (AIIM 4003318-1, 4027067-1, 4024734-0 e 4024608-5)
- 11 acórdãos em que o recurso especial não foi conhecido (AIIM 4020150-8, 4024352-7, 4020642-7,

4092720-9, 4017253-3, 4018705-6, 4091924-9,
4028103-6, 4028083-4, 4024424-6 e 4019388-3)

- 1 acórdão sobre crédito indevido de ICMS no tocante a bens do ativo imobilizado (AIIM 4028434-7)
- 1 acórdão sobre crédito indevido de ICMS considerando que não houve a prestação do serviço de transporte (AIIM 4026170-0)
- 1 acórdão sobre crédito indevido na recuperação do imposto referente ao percentual de 1% da alíquota prevista na lei n. 11.813/2004 em que houve conversão do julgamento em diligência (AIIM 3047828-5)
- 1 acórdão sobre falta de pagamento de ICMS em razão de diferenças apontadas em levantamento fiscal (AIIM 3147491-3)
- 1 acórdão em que houve conversão do julgamento em diligência para atestar o parcelamento do débito (AIIM 4024979-7)

As Câmaras Julgadoras, por sua vez, publicaram outros 4 acórdãos envolvendo a concomitância. Portanto, no período o tema concomitância foi representado pelos seguintes Autos de Infração e Imposição de Multa (“AIIM”):

4045824-6, que discute a falta de pagamento de ICMS importação;

4091924-9, que discute a falta de pagamento do ITCMD sobre direitos patrimoniais localizados no exterior; e

4101087-5, 4101725-0 e 4110434-1, que discutem o crédito indevido de ICMS sobre taxa de administração de cartões de crédito e débito.

O que se verifica do resumo acima é que, assim como concluído na 1ª fase do Projeto, após a relevante alteração trazida pela Lei Estadual de São Paulo n. 13.457/09, as discussões envolvendo a concomitância diminuíram, mas continuam presentes no TIT. Como se vê, o número de casos que sobem à Câmara Superior é muito inferior ao volume julgado pelas Câmaras Julgadoras. Portanto, quando o tema é concomitância, o assunto parece ser definido nas Câmaras Julgadoras.

Neste período, na totalidade dos casos analisados a propositura da ação judicial ocorreu antes da lavratura do AIIM. Em 3 casos analisados, inclusive, o AIIM foi lavrado após o trânsito em julgado da decisão judicial.

AIIM 4101087-5:

Trata-se de discussão envolvendo o aproveitamento pelo contribuinte de créditos de ICMS sobre o valor pago (taxa) às administradoras de cartão de crédito e débito.

Anteriormente à lavratura do AIIM, o contribuinte interpôs Mandado de Segurança e obteve decisão favorável que transitou em julgado, cuja Ementa é seguinte:

“EMENTA. Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica. ICMS. Base de Cálculo das vendas realizadas com cartões de crédito ou de débito. Ilegalidade de normas infraconstitucionais. Matéria disciplinada pela Súmula 237 do STJ. Crédito extemporâneo. Cabimento. Prazo prescricional de 10 (dez) anos a partir do ajuizamento da ação. Interpretação da Lei Complementar 118/05. APELAÇÃO PROVIDA.”

Não obstante o trânsito em julgado da decisão, a fiscalização lavrou AIIM para exigir a cobrança do imposto devido em razão da glosa dos créditos apropriados, sob alegação de que a coisa julgada alcançou somente o quanto previsto na Súmula 237 do STJ (“*Nas operações com cartão de crédito, os encargos*

relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS”), o que não abarcaria a tomada de crédito de ICMS pelo contribuinte sobre a taxa paga às administradoras de cartão de crédito e débito.

Mantido o AIIM em primeira instância sob o mesmo fundamento e também em razão de o contribuinte não ter comprovado documentalmente as rubricas que serviram de base ao crédito, o contribuinte interpôs Recurso Ordinário o qual, julgado pela Décima Quarta Câmara Julgadora, foi conhecido mas teve provimento negado.

Interessante notar que o relator do caso fez análise pormenorizada do alcance da decisão e daquilo que restou como coisa julgada e, em que pese ter reconhecido que no mérito a decisão judicial protegeria o procedimento do contribuinte, o que seria um reconhecimento tácito da concomitância, não reconheceu a concomitância expressamente e negou provimento ao recurso em razão de o contribuinte não ter apresentado comprovações necessárias ao crédito, conforme requerido em sede de fiscalização. O relator foi acompanhado pelos demais juízes.

Com relação às análises efetuadas na 1ª fase deste Projeto, há importante diferença com relação ao ocorrido neste caso, pois houve reconhecimento tácito da concomitância, em uma situação na qual o trânsito em julgado é favorável ao contribuinte, sem que o fato tenha favorecido o contribuinte em razão de questões documentais.

AIIM 4101725-0 e AIIM 4110434-1

Trata-se de discussões idênticas às do AIIM anterior (item A), envolvendo o mesmo contribuinte. Apesar de o desenvolvimento dos casos ter se dado de forma bastante similar ao AIIM do item anterior, o desfecho se deu de forma bastante distinta, as suas especificidades desses dois casos.

Ainda, diferentemente do AIIM analisado no item anterior, os julgamentos foram realizados pela Segunda Câmara Julgadora do TIT.

Ao analisar os Recursos Ordinários, de forma similar ao que ocorreu no julgamento do caso anterior, o relator procedeu pormenorizada análise do alcance da decisão judicial que transitou em julgado favoravelmente ao contribuinte e afastou o posicionamento restritivo de que seria aplicável somente a Súmula 237 do STJ.

Entretanto, por não ter havido foco na discussão sobre comprovação documental, no mérito, em relação a cada um dos Recursos o relator votou por “DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando o AIIM, em razão de matéria já acobertada pelo manto da coisa julgada material”.

Em ambos os julgamentos, o relator foi acompanhado pelos demais juízes.

Com relação às análises efetuadas na 1ª fase deste Projeto, nota-se um leve desvio ao procedimento observado, haja vista que nos presentes casos, em que pese a concomitância também tácita, houve conhecimento dos recursos e no mérito foi dado integral provimento em razão da coisa julgada favorável ao contribuinte.

Quanto ao único julgado da Câmara Superior (AIIM 4091924-9), que manteve total coerência com o que foi identificado na 1ª fase do Projeto, houve interposição de Recurso Especial contra decisão que conheceu parcialmente o Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte e, na parte conhecida, lhe foi negado conhecimento para manter a multa e juros.

O caso julgado analisou a incidência do ITCMD sobre direitos patrimoniais localizados no exterior, cuja discussão já vinha sendo mantida pelo contribuinte na esfera judicial, com

decisão favorável ainda não transitada em julgado e sem depósito judicial.

A Câmara Superior reconheceu expressamente a configuração da concomitância e, haja vista a existência da Súmula 14 do TIT (“*A lavratura de Auto de Infração sem a incidência de penalidades necessariamente depende do prévio depósito judicial do montante integral do crédito tributário, nos termos do § 3º, do artigo 30, da Lei 13.457/2009*”), não conheceu do Recurso Especial.

O que se pode observar, portanto, é que apesar de ter havido uma considerável redução no número de julgados envolvendo o tema concomitância, as discussões ainda permanecem, ainda que com diferentes contornos, como analisado acima (*e.g.* alcance da decisão judicial) e na 1ª Fase do Projeto.

Ainda, o resultado da análise nessa 2ª fase do Projeto confirma que a alta complexidade do sistema tributário brasileiro, que se alia à possibilidade de múltiplas interpretações em relação a um mesmo fato ou dispositivo e à eterna disputa entre fisco e contribuintes, continua servindo como verdadeiro propulsor à manutenção de discussões dessa natureza.

Portanto, mesmo que em menor escala, parece que o tema concomitância ainda permanecerá na pauta do TIT.

Jerry Levers de Abreu

10. Decadência e o pagamento parcial

Câmara Superior reacende discussão envolvendo contagem de prazo decadencial na ausência de pagamento antecipado

Introdução

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo. Nesse artigo, consideramos os acórdãos publicados de 18.02.2019 a 01.03.2019.

Capítulo 2 No período foram publicados 17 acórdãos pela instância superior do Tribunal, sendo eles:

- 12 acórdãos sem análise de mérito em decorrência do não conhecimento do Recurso Especial pela ausência paradigma, necessidade de reexame de provas ou desistência do contribuinte (AIIMs 4025176-7, 4018312-9, 4102547-7, 4022649-9, 4105000-9, 3150560-0, 4100813-3, 4025314-4, 4031431-5, 4017715-4, 4024630-9 e 4024781-8);
- 01 acórdão referente ao direito ao reconhecimento de crédito na aquisição de veículos destinados à manutenção da rede de distribuição, julgado desfavoravelmente ao contribuinte (AIIM 4014539-6);

- 01 acórdão referente ao direito ao reconhecimento de créditos na aquisição de material não consumido de imediato no processo produtivo, julgado desfavoravelmente ao contribuinte (AIIM 4024712-0);
- 01 acórdão referente a contagem do prazo decadencial e aplicação de juros com base na Lei 13.918/09, julgado parcialmente favorável ao contribuinte (AIIM 4103912-9);
- 01 acórdão que avaliou a possibilidade de redução e relevação de multa – moderação sancionatória -, julgado favoravelmente ao contribuinte (AIIM 4020279-3); e
- 01 acórdão referente ao direito ao reconhecimento de crédito no caso de recebimento de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal idônea, julgado desfavoravelmente ao contribuinte (AIIM 4028116-4).

Dentre os acórdãos, por se tratar de um conflito polêmico e aparentemente ainda longe de pacificação, vamos analisar de forma mais cuidadosa o acórdão mencionado no item “iv”, que recebeu a seguinte ementa:

“ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Se aplica à infração dos presentes autos, que trata da falta de pagamento do imposto por emissão de Notas Fiscais considerando a operação como não tributada, a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, pela simples razão de que tal artigo é expresso ao dizer que a homologação lá prevista se dá em relação à atividade exercida pelo obrigado, não havendo, portanto, que se falar em homologação de pagamento. Incide o ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos,

conforma jurisprudência já firmada pela C. Câmara Superior do TIT. Súmula 10/2017. Demais alegações vieram desacompanhadas da indicação de paradigma. RESP CONTRIBUINTE. PARCIALMENTE CONHECIDO. PARCIALMENTE PROVIDO.” (TIT, Câmara Superior, Recurso Especial, AIIM 4103912-9, em 19.02.2019, publicado em 26.02.2019)

O presente artigo considerou exclusivamente a discussão relativa à contagem do prazo decadencial, não abordando os demais pontos analisados no acórdão.

Decadência: Lançamento por homologação e pagamento parcial

Conforme já explorado em relatório da primeira fase do Projeto¹, a discussão relativa à contagem do prazo decadencial não é novidade no TIT, ocupando suas pautas de julgamento desde sua criação. O embate gira em torno da relação existente entre os artigos 150, §4º, e 173, I, ambos do CTN.

Como regra, o artigo 173, I, do CTN, estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após transcorridos 05 (cinco) anos, contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Assim, ocorrido o fato tributável em 01.09.X1, a contagem do respectivo prazo decadencial teria início somente em 01.01.X2, decaindo o direito do fisco em 01.01.X7.

O artigo 150, § 4º, do CTN, por sua vez, traz prazo de decadência específico para os tributos sujeitos a sistemática do lançamento por homologação, que se sobrepõe à regra geral prevista no artigo 173:

¹ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-decadencia-08052018>, último acesso em 17.03.2019.

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Em tal hipótese, ocorrido fato tributável em 01.09.X1, a contagem do respectivo prazo decadencial teria início no mesmo dia, decaindo o direito do fisco em 01.09.X6; ou seja, prazo inferior ao previsto pela regra geral trazida no artigo 173 do CTN.

A discussão é complexa e repleta de nuances. Ao se debruçarem sobre o tema, os tribunais brasileiros enfrentaram uma vasta gama de argumentos e peculiaridades dos casos concretos. Um dos pontos mais recorrentes da disputa é a existência de pagamento parcial e sua relevância para contagem do prazo decadencial.

De um lado, o Fisco defende que o artigo 150 do CTN é aplicável somente em casos em que ocorre pagamento parcial do tributo. Isso pois, inexistindo valores recolhidos aos cofres públicos, não haveria “pagamento” a ser homologado. Os contribuintes, por sua vez, insistem que a homologação se dá em relação ao procedimento (lançamento), não sendo necessário pagamento parcial de tributos para aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º.

Após muitos anos de divergência, a discussão chegou ao STJ. No julgamento do Recurso Especial (REsp) n. 973.733-SC, submetido à sistemática do artigo 543-C do antigo CPC (Recurso Repetitivo), a primeira sessão do tribunal superior fixou entendimento de que a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, é restrita aos casos de: (i) tributo sujeito à homologação; (ii) quando tenha havido antecipação do seu pagamento; (iii)

desde que não esteja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, aos olhos do STJ, desde que atendidos os demais quesitos, o artigo 150, § 4º, somente é aplicável no caso de existir pagamento parcial do tributo. Inexistindo antecipação do pagamento, aplica-se o artigo 173 na contagem do prazo decadencial.

Não obstante a decisão proferida pelo STJ no REsp 973.733-SC, a discussão envolvendo a exigência (ou não) de pagamento antecipado perdurou no TIT, estando mais acessa do que nunca.

No período abrangido pela primeira fase do projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, excluídas as decisões nas quais foi reconhecida a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a existência (ou não) de pagamento parcial a ser homologado foi expressamente analisada em 90 acórdãos:

PAGAMENTO PARCIAL					
		Sim		Não	
Câmaras baixas	Cancelada	29	93,5%	9	26,5%
	Mantida	2	6,5%	25	73,5%
Câmara Superior	Cancelada	14	93,3%	5	41,7%
	Mantida	1	6,7%	7	58,3%
Total	Cancelada	43	93,5%	14	30,4%
	Mantida	3	6,5%	32	69,6%

Como podemos observar, na maioria dos casos em que ocorreu o pagamento antecipado (93,5%), o tribunal reconheceu a decadência com base no artigo 150, § 4º do CTN (em linha com o REsp 973.733-SC). *A contrario sensu*, a inexistência de antecipação do tributo cobrado deveria culminar com o afastamento do prazo decadencial previsto pelo artigo 150. No entanto, a análise dos casos em que foi expressamente constatada a não existência de pagamento não nos permite chegar a tal conclusão.

Especificamente na Câmara Superior, das 12 decisões que abordaram o tema, 05 reconheceram decadência do crédito tributário com base no artigo 150, mesmo diante da inexistência de antecipação a ser homologada (41,7%).

A recente publicação da decisão proferida pela Câmara Superior em relação ao AIIM 4103912-9 demonstra de forma clara a falta de aderência do REsp 973.733-SC no TIT, e confirma o cenário relatado na primeira fase do projeto.

AIIM 4103912-9

Em sessão realizada no dia 19.02.2019, a Câmara Superior do TIT analisou autuação envolvendo o não recolhimento do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

No caso, por entender que tais transferências não estavam sujeitas à incidência do ICMS, o contribuinte realizava de forma reiterada a transferência de cilindros de aço (botijões) a diversas filiais da empresa, sob os CFOPs ns. 5.552 e 6.552, correspondentes à “transferência de bem do ativo imobilizado”. No curso de procedimento fiscal, a autoridade responsável discordou do procedimento adotado pelo contribuinte e, em 07.12.2017, lavrou o AIIM 4103912-9 para exigir o recolhimento do ICMS sobre tais operações.

Em sua defesa, tendo em vista que a atuação alcançou fatos gerados compreendidos no período de 02.01.2012 a 06.12.2012, o contribuinte alegou decadência do direito da Fazenda de lançar tributo supostamente devido. Para tanto, defende o contribuinte que, por ser o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, seria aplicável ao caso o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

O argumento de defesa foi acatado em decisão de 1ª instância, proferido pela Delegacia Tributária de Julgamento.

No entanto, a decisão foi reformada pela Quarta Câmara julgadora do TIT, em Recurso de Ofício. Em tal oportunidade, o relator RAPHAEL ZULLI NETO (acompanhado por seus colegas) decidiu:

“Assim, não existindo pagamento, e sim ausência de pagamento, pode-se afirmar não há o que ser homologado e se não há o que se homologado, por consequência, não há de se falar em contagem de prazo pelo artigo 150 do CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL, e sim na forma do artigo 173 do mesmo código.

Neste sentido, em não existindo a declaração do débito e o respectivo pagamento, como é o caso do presente AIIM, que trata de emissão de notas fiscais referente a operações tributadas como não tributadas, necessária a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, seguindo a regra de decadência do artigo 173, I, do CTN.”

Contra a decisão, o contribuinte apresentou Recurso Especial, submetendo o caso ao crivo da Câmara Superior do TIT.

Na instância superior, ao analisar o caso, o relator JOÃO MALUF JUNIOR julgou pertinente a argumentação apresentada pelo contribuinte, reconhecendo de forma expressa ser desnecessário a antecipação de pagamento para aplicação do artigo 150:

“Entendo que a razão está com a recorrente uma vez que para mim se aplica à infração dos presentes autos, que trata de falta de pagamento do imposto por emissão de Notas Fiscais considerando a operação como não tributada, a regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, pela simples razão de que tal artigo é expresso em dizer que a homologação lá prevista se dá em relação à atividade exercida pelo obrigado, não havendo, portanto, que se falar em homologação de pagamento,

conforme, com todo respeito, equivocadamente fundamentou-se a decisão recorrida.”

Assim, entendo que deve ser reformada a decisão recorrida para restabelecer a decisão de 1ª Instância, nos termos em que lá postos, que determinou a decadência parcial com base no referido art. 150, §4º, do CTN.”
(Grifamos.)

Em “Voto de Preferência”, o Juiz PAULO GONÇALVES DA COSTA discordou do relator. Para tanto, invocou o já mencionado REsp 973.733/SC e a Súmula 555 do STJ². Por fim, concluiu o voto nos seguintes termos:

“Considerando que ao Superior Tribunal de Justiça é constitucionalmente reservada a incumbência de ‘dizer’, em última instância jurisdicional, o sentido e alcance das leis federais, entendo ser absolutamente indispensável que os órgãos jurisdicionais inferiores e, com razão ainda maior, os tribunais administrativos, apliquem o entendimento consolidado na referida Súmula 555, do STJ.”

Os argumentos apresentados no “Voto de Preferência”, porém, não trouxeram apelo suficiente para garantir sua aceitação na Câmara. Assim, o voto proferido pelo Juiz Relator JOÃO MALUF JUNIOR prevaleceu, por maioria de votos (13×3)³,

² “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.” (STJ, S1, Súmula 555, em 09.12.2015, DJe 15.12.2015.)

³ Acompanharam o voto do Juiz Relator: Argos Campos Ribeiro Simões, Argos Magno de Paulo Gregório, Augusto Toscano, Maria do Rosário Pereira Esteves, Fábio Henrique Bordini Cruz, Alberto Podgaec, Carlos Américo Domeneghetti Badia, Maria Eugênia Buonanno Caramico, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Oswaldo Faria de Paula Neto (Presidente), João Carlos Castillag e Klayton Munehiro Furuguem. Acompanharam o Voto de Preferência: Rogério Dantas e Cacilda Peixoto.

tendo sido reconhecida a existência de decadência nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Conclusão

Conforme já mencionado, a decisão proferida pela Câmara Superior do TIT em relação ao AIIM 4103912-9 deixa clara a falta de aderência, naquele Tribunal, do entendimento manifestado pelo STJ em relação a contagem de prazo decadencial.

A decisão é ainda mais expressiva não só pelo placar de julgamento dilatado, mas também pela matéria abordada no caso concreto.

Conforme relatado na primeira fase do projeto, no período abrangido pelo estudo, é possível identificar algumas situações específicas em que o TIT refutou o entendimento do STJ, admitindo a aplicação do artigo 150 sem antecipação de tributo, sendo elas: (i) lançamento do ITCMD; (ii) ICMS exigido por meio de guia especial; e (iii) falta de pagamento do imposto na qualidade de substituto tributário.

O AIIM 4103912-9 não se enquadra em nenhuma das situações apontadas no estudo, e traz situação mais corriqueira para o contribuinte; ou seja, a discussão continua em aberto!

João Henrique Salgado Nobrega

11. Moderação sancionatória

Câmara Superior vem dando decisões mais homogêneas sobre o tema

Em continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem por finalidade o monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior do TIT no período subsequente àquele abrangido na etapa inicial.

Neste artigo, estão sendo considerados os acórdãos publicados entre 07.03.2019 a 15.03.2019.

No período de 07.03.2019 a 15.03.2019, foram publicados 25 (vinte e cinco) acórdãos, que trataram das seguintes matérias:

- 12 acórdãos referem-se a Recursos Especiais que não tiveram seu mérito conhecido por ausência dos requisitos do artigo 49, da Lei 13.457/09 (4100604, 4100605, 4024536, 4101283, 831443, 4030474, 4104161-6, 4024496-9, 4104683-3, 4011453-3, 4009509-5 e 137005);
- 01 acórdão relacionado a serviços de telecomunicações com descontos condicionados, que não foi conhecido, mas apenas a questão da recapitulação da multa para o artigo 527, inciso I, letra “I”, do RICMS (4102805);

- 01 acórdão sobre a consunção, cuja decisão foi no sentido de que o rol do artigo 85, parágrafo 3º, e consoante o parágrafo 5º, da Lei 6374/89, não é exaustivo para fins de reconhecimento da absorção de infrações (4101555);
- 01 acórdão que tratou da configuração da infração por crédito indevido, sendo irrelevante se o contribuinte tem saldo credor ou devedor (4092462);
- 01 acórdão refere-se à incidência de ICMS nos serviços de transportes de mercadorias destinadas ao exterior, não se aplicando a imunidade nas operações internas, mas somente àquelas destinadas diretamente ao exterior, à luz do art. 3º da LC 87/96 (568282);
- 01 acórdão que entendeu pela inexistência de nulidade do lançamento fiscal, mesmo quando o fisco não apresenta o referendo do trabalho fiscal a cargo da Comissão de Controle de Qualidade, conforme exigência contida no artigo 2º, parágrafo único, da Portaria CAT 115/14 (4093517-6);
- 01 acórdão entendendo que a infração de entrega de arquivo digital incompleto, possibilita a incidência do artigo 527-A, do RICMS, pois, por si só, o referido ilícito fiscal não implica em falta de pagamento do imposto (4025305-3);
- 01 acórdão sobre crédito indevido, porque não há que se falar crédito outorgado quando o contribuinte não cumpre rigorosamente a legislação, ou seja, por ausência de lavratura de termo em RUFTO (4024436-1);

- 01 acórdão proferido sobre falta de pagamento imposto, entendendo que o sistema Belgo Pronto está sujeito ao ICMS (4024026-5);
- 01 acórdão referente a crédito indevido na aquisição de óleo diesel em outras unidades da federação para o serviço de transporte interestadual, ainda que o serviço seja finalizado no Estado de São Paulo (4022319-0);
- 01 acórdão sobre crédito de imposto por escrituração de notas fiscais e conhecimento de transporte de cargas, sem que fosse apresentadas as primeiras vias do documento fiscal (4022140-4);
- 01 acórdão que reconheceu a nulidade da decisão proferida pela Câmara Julgadora, por não apreciação de argumento relevante, de questões controvertidas (4091572-4);
- 01 acórdão que tratou da ilegalidade dos juros e da atualização base de cálculo da multa, com decisão em desfavor do contribuinte, diante da jurisprudência pacificada do TIT, bem como, que a infração praticada, por implicar em cobrança de imposto, veda a incidência da regra do artigo 527-A, do RICMS, estando ausente um dos requisitos objetivos da norma (4006723-3);
- 01 acórdão que converteu o julgamento em diligência (4020989-1);

Diante das decisões supra indicadas a respeito da moderação sancionatória, isto é, sobre a aplicabilidade do artigo 527-A, do RICMS, também consideramos acórdãos proferidos de julho de 2018 a fevereiro de 2019, além do período dos acórdãos publicados entre 07.03.2019 a 15.03.2019, para melhor demonstrar o comportamento jurisprudencial da Câmara Superior

sobre o tema, que a nosso ver, evoluiu para uma tendência mais homogênea.

Assim é que, o presente artigo analisa aspectos das decisões sobre os requisitos objetivos e dos critérios subjetivos previstos no artigo 527-A, do RICMS, que foi um dos temas tratados na primeira fase do estudo.

Análise Comparativa:

Na 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, um dos temas abordados foi a *“MODERAÇÃO SANCIONATÓRIA (REDUÇÃO E RELEVANÇA DA MULTA FISCAL) – TEMA 09”*.

Tendo em vista a amplitude da matéria e a quantidade de acórdãos levantados no período de 01º de agosto de 2009 e 30 de agosto de 2017 para constatar as tendências do Tribunal de Impostos e Taxas sobre o tema proposto, a pesquisa teve por escopo identificar os critérios adotados para a “moderação” da multa fiscal, em face do disposto no artigo 92 da Lei 6374/89, que foi regulamentado pelo artigo 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

Assim é que, naquela oportunidade, a pesquisa foi delimitada em 03 (três) subtemas, quais sejam: *(i)* situações de anulação da decisão administrativa pela Câmara Superior por falta de fundamentação dos requisitos dos “antecedentes fiscais” e “porte econômico; *(ii)* necessidade de peticionamento para aplicação do artigo 527-A do RICMS; *(iii)* interpretação heterogênea do requisito de “falta de pagamento do imposto” previsto no artigo 527-A do RICMS.

Com efeito, na 1ª. fase do Projeto, restou evidenciada a heterogeneidade das decisões administrativas por inadequada observância dos requisitos e critérios legais e processuais em vigor, em alguns casos pela ausência de fundamentação, e em

outros casos pela precariedade de justificativas da dosimetria levada a efeito.

Nesta 2ª fase do Projeto, ao monitorarmos as decisões proferidas pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas publicados 07.03.2019 a 15.03.2019, identificamos 02 acórdãos sobre a aplicação da redução ou da relevação da multa fiscal. Um deles trata da infração de entrega de arquivo digital incompleto, que admitiu a incidência do artigo 527-A, do RICMS, pois, o ilícito fiscal não implica em falta de pagamento do imposto, sendo dever do fisco a prova de que a infração acarretou falta do pagamento de ICMS (4025305-3). No outro julgado (4006723-3), a Câmara Superior entendeu que a redução ou relevação de multa fiscal é inviável porque há cobrança de imposto, já que a infração praticada foi de crédito indevido por transferência de mercadorias de estabelecimento filial para o fim específico de exportação, com infração ao artigo 3º, inciso II, parágrafo único I da Lei Complementar 87/96; artigo 7º, inciso V, § 1º, item 1, alínea “c” do RICMS/00, bem como, nos termos do artigo 186 do RICMS/00.

Por outro lado, também é relevante para o nosso trabalho, a análise comparativa de decisões da Câmara Superior no período de julho de 2018 a março de 2019. Com efeito, foram identificados outros 02 (dois) acórdãos (AIIM 4.008.120-5 e AIIM 4.017.869-9) que versaram sobre o primeiro subtema, prevalecendo o entendimento de que a decisão administrativa deve analisar ou considerar todos os requisitos objetivos e os critérios de dosimetria expressos na norma, isto é, o porte econômico e os antecedentes fiscais, sob pena de nulidade, a teor do artigo 38 da Lei n.13.457/09.

“ICMS. 1. FALTA DE EXIBIÇÃO. REDUÇÃO Z. 2. ENTREGA DE ARQUIVO DIGITAL COM DADOS INCOMPLETOS. Nulidade parcial da decisão acolhida

em relação à deficiência de fundamentação para aplicação do art. 527-A do RICMS/00. Impossibilidade de apreciação de inconstitucionalidade de dispositivo de legislação de regência que comina penalidades. Dicção do art. 28 da Lei 13.457/09. Súmula TIT 06/03. Súmula TIT 10/17. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA CONHECIDO. PROVIDO ANULAÇÃO PARCIAL. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIDO. (AIIM 4.008.120-5. Câmara Superior. Tribunal de Impostos e Taxas. Data do Julgamento: 09/10/2018)”

“ICMS – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – MULTA ISOLADA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 527-A DO RICMS/00 – DECISÃO QUE DEIXOU DE ANALISAR OS REQUISITOS OBJETIVOS E CRITÉRIOS SUBJETIVOS DA NORMA, EM ESPECIAL O PORTE ECONÔMICO E OS ANTECEDENTES FISCAIS – NULIDADE CONFIGURADA – FUNDAMENTAÇÃO PRECÁRIA – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 38 DA LEI 13.457/09 – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA CONHECIDO E PROVIDO. (AIIM 4.017.869-9. Câmara Superior. Tribunal de Impostos e Taxas. Data do Julgamento: 22/11/2018)”

Conforme já havia sido apontado na 1ª. Fase do Projeto, em 2017, a Câmara Superior proferiu algumas decisões neste sentido, como se vê dos julgados nos processos ns. DRT-16 4014272/2012, julgamento em 08/08/2017 e DRTC-I 4006842/2012, julgamento em 09/11/2017.

Quanto ao segundo subtema, foi levantado apenas (01) acórdão (AIIM 4.079.447-7), donde restou assentado pela Câmara Superior a necessidade de requerimento expresso do sujeito passivo para que o Órgão Julgador possa aplicar o artigo

527-A do RICMS/00 para reduzir ou relevar a penalidade tributária, caso contrário, haverá configuração de julgamento *extra petita*.

“ICMS. EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS SEM A CORRESPONDENTE SAÍDA DAS MERCADORIAS. REDUÇÃO DA MULTA COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 527-A DO RICMS/OO SEM PEDIDO DA AUTUADA. DECISÃO EXTRA PETITA. APELO FAZENDÁRIO CONHECIDO E PROVIDO PARA ANULAR A R. DECISÃO RECORRIDA APENAS QUANTO À REDUÇÃO DA MULTA. (AIIM 4.079.447-7. Câmara Superior. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Data do Julgamento: 03/07/2018)”

Sobre essa questão, até 2014, havia o entendimento de que não vigorava o princípio da impugnação específica no Contencioso Administrativo Tributário, de modo que bastava uma impugnação ampla ou genérica a respeito da multa fiscal ou pedido de revisão do procedimento fiscal pelo sujeito passivo, para possibilitar a aplicação do artigo 527-A do RICMS/00. Entretanto, a partir de então, a jurisprudência começou a alterar seu entendimento no sentido de exigir o requerimento expresso do interessado, o que tem sido confirmado pela Câmara Superior.

E, quanto ao subtema relativo à interpretação do requisito objetivo da “ausência de pagamento do imposto”, identificamos dois acórdãos da Câmara Superior, decidindo no sentido de que tal pressuposto deve ser um fato concreto e não hipoteticamente.

Ementa

ICMS 1. ENTREGA DE ARQUIVO DIGITAL COM DADOS INCOMPLETOS. A infração de entrega de arquivo digital incompleto, em que não há a cobrança de imposto, não

obsta a aplicação do art. 527-A do RICMS/00. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA. CONHECIDO. NÃO PROVIDO.

(AIIM 4025305-3. DRT-13 4025305/2013. Tribunal de Impostos e Taxas. Câmara Superior. Rel. JOÃO MALUF JUNIOR. Julgamento em 15/03/2019)

Ementa

Infrações (1) falta de pagamento do ICMS importação decorrente das entradas das mercadorias importadas por conta em ordem sem que o imposto tenha sido recolhido em São Paulo, (2) creditamento indevido das operações interestaduais, (3) deixar de pagar o ICMS por cancelamento de notas fiscais em desconformidade com as determinações legais, (4) deixar de pagar o ICMS por cancelamento de notas fiscais em desconformidade com as determinações legais, (5) entrega de arquivo digital contendo operações/prestações efetuadas em 2009/2010, com dados incompletos de suas operações.

SOMENTE ITEM 5 EM DISCUSSÃO NO RESP. REDUÇÃO DE MULTA. CONHECIMENTO. NÃO PROVIMENTO. Mera possibilidade de infração, destacada em DDF sem cobrança de importação repercutir em eventual falta de pagamento de tributo não consolidada em ordinário não tem o condão de obstar redução de multa.

(AIIM 4.015.698-9. DRTC-I 4015698/2013. Tribunal de Impostos e Taxas. Câmara Superior. Rel. ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, julgamento em 10/04/2018)

É que nos casos analisados, ambos os recursos fazendários sustentaram que a infração de falta de entrega de arquivos digitais ou com dados incompletos ou ininteligíveis, acarreta “potencial” falta de pagamento do imposto, já que impede o fisco de verificar o efetivo adimplemento da obrigação tributária, de modo que “caberia ao contribuinte o ônus de comprovar

que a infração por descumprimento de dever instrumental não implicou em falta de pagamento de ICMS”. Todavia, os julgados acima foram em sentido contrário, ou seja, entendeu-se que a infração que implica na falta de pagamento do imposto deve ser motivada e cobrada por meio de regular lançamento fiscal, sem dar lugar a presunções ou suposições.

Importante lembrar que na 1ª fase do Projeto foi destacada a disparidade de decisões sobre a tema da moderação sancionatória, provocando recursos sistemáticos de ambas as partes litigantes (Fazenda e sujeito passivo), inclusive através de Recursos Especiais manejados à Câmara Superior.

Considerando os acórdãos proferidos, verifica-se que a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas tem adotado um posicionamento mais homogêneo relativamente aos subtemas abordados, e que deve nortear os próximos julgamentos de primeira e segunda instâncias julgadoras, de maneira a uniformizar a jurisprudência do Contencioso Administrativo Tributário paulista.

José Orivaldo Peres Júnior

12. Nulidades do Lançamento Fiscal

Descrição da infração incompleta e incongruente implica cerceamento de defesa e vício insanável no ato administrativo

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo. Nesse artigo, consideramos os acórdãos publicados de 19.03.2019 a 30.03.2019.

No período, foram publicados 41 acórdãos proferidos pela última instância do TIT, dos quais:

- 31 acórdãos sem análise de mérito em decorrência do não conhecimento do Recurso Especial sob fundamento de falta de similaridade fática e/ou de demonstração de dissídio jurisprudencial, ausência de paradigma apto, quitação integral do débito fiscal mediante adesão ao Programa de Parcelamento Especial (PEP), reexame de provas inadmissível ou perda de objeto pelo advento de decisão judicial transitada em julgado acerca do AIIM (AIIMs 4023274-8, 4023799-0, 4021104-6, 4023799-0, 4023386-0, 4024984-0, 4030606-9, 4025586-4, 4018262-9, 4023735-7, 4033524-0, 4040054-2, 4105007-1, 4099818-6, 4000709-1, 4020575-7, 4023800-3, 4027398-2, 4069774-5, 4093076-2, 4093093-2, 4093152-3, 4100669-0, 4102794-2, 4105752-1, 4020851-5,

4023728-0, 4025316-8, 4026053-7, 4030855-8 e 4034838-6);

- 01 acórdão, favorável ao contribuinte, referente à não incidência do ICMS na veiculação de publicidade em meio digital e distribuição de encartes publicitários de terceiros, em que foi reconhecida a existência do trânsito em julgado favorável ao contribuinte, implicando o provimento do seu Recurso Especial e a extinção do crédito tributário nos termos do inciso X do art. 156, do CTN (AIIM 4026967-0);
- 01 acórdão, desfavorável ao contribuinte, referente a saídas interestaduais de mercadorias destinadas a empresa de engenharia e construção civil caracterizada como consumidor final não contribuinte do ICMS, mediante aplicação de alíquota interestadual, ao invés de alíquota interna do Estado de São Paulo (AIIM 4102668-8);
- 01 acórdão, desfavorável ao contribuinte, referente a saídas para a ZFM de produtos destinados ao uso e consumo da adquirente (AIIM 3150353-6);
- 01 acórdão, desfavorável ao contribuinte, referente a *Direito ao crédito de ICMS ao direito ao reconhecimento de crédito no caso de recebimento de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal idônea*, objeto de análise sob o Tema 1 da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (AIIM 4004678-3).
- 01 acórdão, desfavorável ao contribuinte, referente a *Rastreamento de Carga e o ICMS-Comunicação*, objeto de análise sob o Tema 5 da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (AIIM 4023544-0);

- 02 acórdãos, favoráveis aos contribuintes, referentes à *Decadência*, objeto de análise sob o Tema 6 da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, especialmente na hipótese de falta de pagamento do imposto, mediante aplicação da regra do art. 150, §4º, do CTN (AIIMs 4025130-5 e 4019291-0), sob o entendimento analisado no artigo **“Observatório do TIT: Decadência e o pagamento parcial” publicado em 21/03/2019**.
- 01 acórdão, desfavorável ao contribuinte, referente à *Redução da base de cálculo e alíquotas diferenciadas*, objeto de análise sob o Tema 10 da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (AIIM 4016472-0);
- 01 acórdão, desfavorável ao contribuinte, referente a *Operações de importação – sujeito ativo na importação por encomenda e a questão do ingresso físico da mercadoria no estabelecimento importador*, objeto de análise sob o Tema 15 da 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (AIIM 4017982-5); e
- 01 acórdão, favorável ao contribuinte, referente a *Nulidades do lançamento fiscal*, objeto de análise sob o Tema 20 da 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (AIIM 4094800-6).

Dentre os acórdãos encimados, selecionamos o julgado relativo ao AIIM 4094800-6, com a seguinte ementa:

“ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. ACUSAÇÃO COM DESCRIÇÃO INCOMPLETA E

INCONGRUENTE. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO PARA DECRETAR A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO”

O presente artigo pretende fazer uma análise comparativa entre o entendimento vazado nesse julgado e as constatações da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, notadamente sob o Tema 20 – *Nulidades do lançamento fiscal*, de modo a estender a este período mais recente a verificação da jurisprudência do TIT a respeito.

Passemos à análise da lide e do seu julgamento, enfocando a matéria de *nulidade*, sendo que o mérito da exigência do imposto não integra o escopo deste artigo.

Do Julgamento do AIIM 4094800-6 pela Câmara Superior do TIT

Trata-se de lançamento de ICMS, acrescido de multa vinculada e acréscimos moratórios, relativamente ao período de 05/2012, sob a acusação de falta de pagamento de ICMS no montante de R\$ 116.114,52, no mês 05/2012, por emissão das Notas Fiscais Eletrônicas referentes a operações tributadas, como não tributadas.

Dentre outros argumentos, o contribuinte alegou a nulidade da autuação, diante da ausência de descrição precisa do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorrera, enquanto, por seu turno, cumprira os deveres instrumentais correspondentes às operações autuadas, notadamente motivando o seu tratamento como “não tributadas” no campo “informações complementares” das notas fiscais respectivas.

A manifestação fiscal, por sua vez, relatou a exata extensão da causa do AIIM, ao afirmar que o contribuinte teria usufruído de forma indevida da isenção do ICMS prevista no Decreto Estadual n. 55.634/2010 – aplicável a operações com mercadorias e bens destinados à construção, ampliação, reforma, ou modernização de estádios a serem utilizados na Copa do Mundo da FIFA de 2014 –, pois não seria aplicável ao período anterior ao advento da Portaria CAT n. 64/2012 – publicada em 23/05/2012.

Pois bem. A autuação foi mantida em 1ª instância e no julgamento do Recurso Ordinário, este por voto de qualidade, rechaçando a nulidade do lançamento, sob o entendimento de que a motivação do lançamento seria suficiente à sua higidez, com a delimitação da matéria tributável, em obediência ao art. 142 do Código Tributário Nacional, e, por fim, que seria do contribuinte o ônus probatório à desconstituição do crédito tributário, nos termos do voto do Relator, Juiz Valério Pimenta de Moraes.

O contribuinte alçou o feito à Câmara Superior do TIT, cujo julgamento foi concluído em 26/03/2019, por maioria de votos, num placar de 9 x 5 e dois impedimentos, decidindo-se pela nulidade do Auto de Infração, reputando a descrição da infração incompleta e incongruente com o real motivo da autuação, implicando cerceamento de defesa da empresa autuada.

Nos termos do voto de vista apresentado pelo Juiz Alberto Podgaec – acompanhado pelos Juizes Oswaldo Faria de Paula Neto (Presidente), José Orivaldo Peres Júnior, Rogerio Dantas, Maria do Rosário Pereira Esteves, Augusto Toscano, Fábio Henrique Bordini Cruz, Eduardo Soares de Melo e Klayton Munehiro Furuguem –, a autuação sequer mencionou a Portaria CAT n. 64/2012 na descrição do AIIM, tampouco aludiu a que a regra isentiva prevista no Decreto Estadual n.

55.634/2010 estaria condicionada ao referido ato normativo, agregando que a manifestação fiscal apresentada após a defesa não poderia acrescentar motivo ao AIIM de modo a legitimá-lo. Veja excerto relevante do seu voto:

Portanto, parece-me inegável, no caso particular dos autos, que a descrição da infração se revela de todo incompleta e incongruente, implicando em cerceamento de defesa da autuada, o que, nos termos dos arestos apresentados como divergentes, implica em vício insanável, a ensejar a nulidade do auto de infração.

Restaram vencidos o Relator, Juiz Argos Campos Ribeiro Simões, acompanhado pelos Juízes Carlos Americo Domeneghetti Badia, João Maluf Junior, Cacilda Peixoto e Tatiana Martines, que não conheciam do Recurso Especial, por entender que não se trataria de questão de nulidade, mas de divergência de interpretação do Decreto Estadual n. 55.634/2010.

Bastante evidente a divergência no entendimento acerca da preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte. O reconhecimento da nulidade, pelo voto de vista, enfocou a descrição da infração, considerada incompleta e incongruente, e ensejadora de cerceamento de defesa do contribuinte. Já o voto inicial do Relator reputou suficiente o descritivo da infração e considerou ser uma questão interpretativa a compreensão da acusação fiscal, cujo mérito julgou procedente.

Passemos ao cotejo desse julgado com o resultado da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, notadamente sob o Tema 20 – *Nulidades no lançamento fiscal*.

Do Cotejo entre o Julgamento do AIIM 4094800-6 e as nossas Constatações sobre o Tema Nulidades no Lançamento Fiscal na 1ª fase do Projeto

Em nosso Capítulo intitulado *Nulidades no lançamento fiscal*, na obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP”, compartilhamos o levantamento feito em ambas as instâncias do TIT (i.e., Câmaras Superior e Baixas), com uma estatística superior a 76% pelo não reconhecimento de nulidades no lançamento fiscal. Numa análise comparativa entre a Câmara Superior e as Câmaras Baixas sobre os acórdãos favoráveis aos contribuintes, a maior incidência de êxito ocorreu perante as Câmaras Baixas, na ordem de 86,42%, contra 13,58% de êxito em última instância administrativa, o que, no entanto, acompanha a proporção de casos julgados em cada uma das instâncias, correspondentes a 90,52% e 9,48%, respectivamente. Veja-se o quadro:

	Total				
	Acórdãos prolatados	Acórdãos prolatados favoráveis ao contribuinte (total ou parcial)		Acórdãos prolatados desfavoráveis ao contribuinte	
	AV	AV	AH	AV	AH
Câmara superior	47 (9,48%)	11 (13,58%)	14,86%	36 (8,96%)	76,60%
Câmaras baixas	449 (90,52%)	70 (86,42%)	15,59%	379 (91,04%)	84,41%
Total	496 ¹ (100%)	81 (100%)	16,33%	415 (100%)	83,67%

Nota:

¹Este valor total é superior ao total de acórdãos analisados (433), pois alguns acórdãos trataram de mais de um subtema e, por isso, foram computados mais de uma vez na análise estatística.

Enfocando o subtema de *Falta de Liquidez e Certeza do Crédito Tributário*, destacamos que a jurisprudência¹ majoritária da Câmara Superior se mostrava favorável aos contribuintes (62,50%), enquanto que as Câmaras Baixas decidiram mais vezes contra os contribuintes (83,78%). Veja-se o quadro:

¹ Considerando acórdãos publicados entre 1º de agosto de 2009 e 31 de maio de 2017, em pesquisa realizada em 28/06/2017.

(a) Subtema: Falta de liquidez e certeza do crédito tributário

	Acórdãos prolatados	Acórdãos prolatados <u>favoráveis</u> ao contribuinte (total ou parcial)		Acórdãos prolatados <u>desfavoráveis</u> ao contribuinte	
	AV	AV	AH	AV	AH
Câmara superior	8 (5,13%)	5 (17,24%)	62,50%	3 (2,36%)	37,50%
Câmaras baixas	148 (94,87%)	24 (82,76%)	16,22%	124 (97,64%)	83,78%
Total	156 (100%)	29 (100%)	18,59%	127 (100%)	81,41%

Esse levantamento específico acerca do subtema *Falta de Liquidez e Certeza do Crédito Tributário* serve de parâmetro à comparação pretendida neste artigo, pois compreende a hipótese de *nulidade por cerceamento do direito de defesa motivada pela ausência de descrição clara e precisa da acusação fiscal*.

Considerando tal levantamento, o acórdão sob análise (AIIM 4094800-6) soma-se à maioria dos julgados da Câmara Superior no subtema *Falta de Liquidez e Certeza do Crédito Tributário*, sendo igualmente favorável ao contribuinte.

Segregando a análise da higidez do lançamento quanto à sua formação/constituição e ao seu mérito, a Câmara Superior do TIT, sob a batuta do Juiz Alberto Podgaec, acompanhado pela maioria de seus pares, asseverou que o lançamento deve dar a conhecer os verdadeiros limites da acusação e seus derradeiros motivos, de forma completa e congruente com os fatos, de acordo com a regra constante do art. 142, do Código Tributário Nacional.

É dizer que a Administração Pública, ao formalizar a constituição do crédito tributário, tem o dever de motivar a acusação fiscal – i.e., ocorrência do fato gerador e correspondente inadimplemento -, delimitando a matéria tributável.

Sob a perspectiva processual, trata-se de cumprir o mandamento insculpido na lei adjetiva civil, que atribui a quem

alega (no caso, o Fisco) comprovar o fato constitutivo de seu direito (no caso, o fato gerador tributário), nos termos do art. 373, I, da Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil).

A higidez do lançamento tributário, sob a perspectiva da sua motivação, antecede a discussão de mérito acerca *do fato gerador* e assume a feição de ferramenta de controle da legalidade do ato administrativo fiscal, dado que toca o seu nascedouro: significa dizer que o Poder Público deve agir conforme lhe prescreve a Lei e consignar a devida motivação de seus atos.

Conforme entendimento reiterado em diversos julgados analisados na 1ª fase do projeto – vide páginas 1569 e 1570 da obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP” -, a motivação do lançamento é pedra de toque do exercício do direito de defesa do contribuinte, o que não apenas viabiliza a lide, na prática, mas, também, atende à garantia fundamental da ampla defesa insculpida no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Outro dado relevante no cotejo entre o julgamento em análise e as constatações da 1ª fase do projeto, refere-se a um dos paradigmas admitidos (i.e., acórdãos DRT6-611768-2010 e AIIM 3.154.077-6), pela Câmara Superior do TIT, à apreciação (e provimento) do Recurso Especial do contribuinte quanto à nulidade do AIIM 4094800-6.

Trata-se do acórdão relativo ao AIIM 3154077-6, lavrado pela Nona Câmara Julgadora do TIT, em 30/10/2013, que negou provimento ao Recurso de Ofício para ratificar a nulidade de certos itens da autuação, por haver incongruências na descrição da infração.

Em seu voto, acompanhado por unanimidade, o Relator, Juiz Nilton Luiz Bartoli, afirmou que (...) incongruências encontradas na descrição da infração implicam na decretação de

nulidade da infração, justamente pela confusão em seu entendimento e consequente cerceamento da defesa. (...)

O paradigma encimado foi identificado em nosso levantamento no subtema *Erro Material x Erro Formal*, também integrante do Capítulo intitulado *Nulidades no lançamento fiscal*, na obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP” – vide páginas 1576 a 1578, dentre os acórdãos que reconheceram a nulidade do lançamento por erro material contido na descrição da infração, conforme se verifica no quadro abaixo:

(i) nulidade por erro material reconhecida em virtude da identificação de erro na tipificação da infração, incompatibilidade entre os fatos narrados e a fundamentação legal da acusação ou falha na determinação da natureza da infração

AIIM	Câmara	Data da Publicação
4.039.775-0	6 ^a	06/02/2015
4.031.860-6	5 ^a	23/02/2015
4.031.312-8	2 ^a	02/04/2015
3.164.245-7	3 ^a	03/12/2012
3.152.175-7	8 ^a	17/12/2012
3.111.378-3	Superior	04/02/2013
164.686-A	Superior	13/08/2013
4.046.814-8	5 ^a	05/08/2016
4.044.414-4	7 ^a	08/07/2016
3.154.077-6	9 ^a	19/11/2015
4.076.994-0	10 ^a	13/02/2017
4.022.454-5	10 ^a	02/06/2016
3.153.968-3	8 ^a	06/02/2012
4.074.672-0	8 ^a	03/05/2017
4.064.254-9	8 ^a	05/09/2016

Naquela oportunidade, ainda, constatamos que a jurisprudência analisada em tal subtema era majoritariamente desfavorável aos contribuintes, tanto na Câmara Superior (88,89%), como em Câmaras Baixas (80,42%). Das decisões favoráveis aos contribuintes, 93,33% foram proferidas em Câmaras Baixas. No total, apenas 18,63% dos acórdãos nesse subtema foram favoráveis aos contribuintes.

Conclusão

No monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT e publicados de 19.03.2019 a 30.03.2019, constatamos um total de 41 acórdãos e selecionamos o julgado acerca do AIIM 4094800-6, que tratou de tema inerente ao nosso Capítulo intitulado *Nulidades do lançamento fiscal*, integrante da obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP”.

Na assentada de 26/03/2019, a instância máxima do TIT concluiu as deliberações, formando maioria pelo provimento do Recurso Especial do contribuinte, para reconhecer a nulidade do lançamento, reputando a descrição da infração incompleta e incongruente com o real motivo da autuação, implicando cerceamento de defesa da empresa autuada.

Tal precedente (AIIM 4094800-6) soma-se à maioria dos julgados da Câmara Superior no subtema *Falta de Liquidez e Certeza do Crédito Tributário* que foram identificados no levantamento realizado na 1ª fase do Projeto e publicado na obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP”, sendo igualmente favorável ao contribuinte, sob o entendimento de que o lançamento deve consignar os verdadeiros limites da acusação e seus derradeiros motivos, de forma completa e congruente com os fatos, de acordo com a regra constante do art. 142, do CTN.

Um dos paradigmas que viabilizaram o conhecimento do Recurso Especial do contribuinte é o acórdão relativo ao AIIM 3154077-6, lavrado pela Nona Câmara Julgadora do TIT, em 30/10/2013, que negou provimento ao Recurso de Ofício para ratificar a nulidade de certos itens da autuação, por haver incongruências na descrição da infração.

Tal paradigma foi identificado em nosso levantamento no subtema *Erro Material x Erro Formal*, também integrante

do Capítulo intitulado *Nulidades no lançamento fiscal*, na obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP”, dentre os acórdãos que reconheceram a nulidade do lançamento por erro material contido na descrição da infração.

A análise comparativa entre o entendimento vazado no julgamento do AIIM 4094800-6, pela Câmara Superior do TIT, e as constatações da 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, notadamente sob o Tema 20 – *Nulidades do lançamento fiscal*, indicam que o repertório “dialoga” entre si, fato que corrobora a importância do seu mapeamento e da construção de uma jurisprudência comprometida com o rigor da análise casuística e da aplicação do bom Direito.

Leandro Cabral e Silva

13. Aplicabilidade de precedentes de Tribunais Superiores

A jurisprudência do TIT ainda oscila quanto ao reconhecimento de decisões judiciais consolidadas

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento das decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras (a partir de novembro de 2016) e, sobretudo pela Câmara Superior do TIT (desde fevereiro de 2018).

Nesta oportunidade, trataremos de tema não abordado naquela fase inicial, de grande importância ao deslinde dos feitos na seara administrativa, qual seja, a aplicabilidade de decisões judiciais reiteradas emanadas pelos Tribunais Superiores, inclusive em sede de Recursos Repetitivos.

Para a elaboração deste artigo, analisamos precedentes jurisprudenciais das Câmaras Julgadoras, bem como da Câmara Superior, nas datas acima delimitadas, utilizando como critério de pesquisa as palavras chaves “Precedentes Judiciais – Recursos Repetitivos – Súmulas – Artigo 28 da Lei n. 13.457/2009 – Vedação / Uniformização da Jurisprudência”, e as confrontamos com dispositivos legais da legislação paulista aplicável, em especial o artigo 28 da Lei n. 13.457/2009.

Ademais, levamos em consideração também dispositivos do atual Código de Processo Civil, quais sejam, artigos 15, 489, 926, 928, 985, 988 e 1039 e também da legislação federal,

esta abordada por analogia (art. 19 da Lei n. 10522/02, com redação dada pelas Leis ns. 11033/04 e 12844/13).

Tais julgados foram encontrados em pesquisas efetuadas nos sites da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, bem como do Superior Tribunal de Justiça e Secretaria da Receita Federal.

Ainda, salientamos que os comentários relativos ao AIIM n. 4.108.090-7 são também oriundos de debates ocorridos na sessão de julgamento a qual participamos na ocasião na qualidade de Juiz componente da 10ª Câmara Julgadora.

Precedentes das Câmaras Julgadoras do TIT

No recentíssimo julgamento do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) n. 4.108.090-7 em março de 2019, a 10ª Câmara Julgadora do TIT, por maioria (3 votos a 1), deu provimento ao Recurso Ordinário do contribuinte, cancelando o Auto que exigia valores a título de ICMS por creditamento indevido efetuado através da escrituração de valores no Livro Fiscal Registro de Apuração no campo “Outros créditos”, a título de ressarcimento do imposto devido à atualização monetária do diferencial de alíquota em decorrência da metodologia de cálculo prevista na Portaria CAT n. 17/99.

Saliente-se que, quanto a este tema, existe consolidado entendimento do Superior Tribunal de Justiça, manifestado pelo Recurso Especial n. 1035.847/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos da controvérsia, o qual afastou dispositivos da aludida Portaria, a qual prevê que o imposto a ser ressarcido é inferior ao efetivamente antecipado, partindo da presunção de que tanto a operação própria do remetente da mercadoria quanto a operação substituída seriam tributadas pela mesma alíquota, o que em verdade não se verifica na prática.

Chega-se assim ao ponto que ora se pretende abordar, qual seja, o alcance de precedentes desta natureza no âmbito administrativo do Estado de São Paulo.

Segundo o voto condutor do julgado acima mencionado, no qual a 10ª Câmara Julgadora do TIT deu provimento ao Recurso Ordinário do contribuinte, as decisões prolatadas pelo STJ em sede de recurso repetitivo devem ser aplicadas em âmbito administrativo uma vez que o atual Código de Processo Civil explicita a necessidade de uniformização da jurisprudência e de manutenção de sua estabilidade, integridade e coerência (artigo 926), bem como prevê a necessidade de respeito à jurisprudência em seus artigos 489, § 1º, V e VI, 927, 985, I e II, 1.039, dentre outros).

Além disso, segundo o voto, “...a atual legislação processual civil amplia as hipóteses de força vinculante em sentido estrito. Tal eficácia é também atribuída às decisões proferidas nos procedimentos de recursos especiais e de recursos extraordinários repetitivos e nos incidentes de resolução de demandas repetitivas e de assunção de competência (artigos 985, § 1º, c/c art. 928, 947, § 3º e 988, IV).”

Conforme já mencionado, este voto prevaleceu por maioria, com reconhecimento do alcance e aplicação da jurisprudência de recursos repetitivos tanto pelos tribunais judiciais como pelos administrativos.

De acordo com o voto vencido naquele julgamento, os julgados dos Tribunais Superiores não teriam o condão de afastar a aplicação da lei, conforme previsão do artigo 28 da Lei n. 13.457/09, representando apenas um forte argumento persuasivo na interpretação que deve se dar à lei e concluiu que o TIT não teria competência de analisar a constitucionalidade de uma norma ou de afastar a respectiva aplicação.

Em relação ao tema objeto deste artigo – aplicação ou não de precedentes do STJ em recurso repetitivo, à luz do artigo 28 da Lei Paulista n. 13.457/2009 – os Juízes das Câmaras Julgadoras do TIT vêm adotando posicionamentos nos dois sentidos acima explicitados, sendo os resultados dos julgamentos realizados, para um sentido ou para o outro, se revelam, geralmente, não-unânicos.

A título ilustrativo, podemos aqui citar casos nos quais se discute a aplicação da Súmula n. 166, do STJ, segundo a qual não incide ICMS sobre as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade.

Ou seja, para parte dos Juízes, a aplicação desta Súmula não representa afronta ao artigo 28 daquela Lei, inclusive dado ao fato de haver Recurso Repetitivo acerca do tema (Resp n. 1.125.133/SP), além de Orientação Normativa da própria Procuradoria do Estado de São Paulo (SubG-CTF n. 02, de 1º de julho de 2016), através da Subprocuradoria Geral do Contencioso Tributário-Fiscal, a qual autoriza a não interposição de Recursos de Apelação, Especial e Extraordinário em face de decisão que reconhece a isenção acima referida, mesmo na hipótese de serem estabelecimentos localizados em diferentes Estados da Federação.

Neste sentido, citamos precedente (não-unânime) relativo ao AIIM n.. 4.062.510-2.

Destaque-se, por oportuno, trechos de voto vista vencedor, no qual o Juiz enfoca que *“Compulsando o novo Código de Processo Civil percebemos que a vinculação dos juízes e tribunais às decisões do STF em sede de Recurso Repetitivo percebo que seria inútil para a procuradoria do estado litigar neste tipo de causa. Também seria inútil para nós do contencioso administrativo*

tributário paulista adotar tese que seria instantaneamente fulminada por grande empresa de economia mista em ação perante o Poder Judiciário.”

E prossegue: *“Enquanto não se reforma o nosso contencioso para se reconhecer os Recursos Repetitivos, a repercussão geral e as demais vinculações do NCPC, cabe aos julgados são, não insistir em causas perdidas, que não seriam patrocinadas nem pelo próprio estado.”*

Em contrapartida a este entendimento, observamos alguns julgados (também não-unânicos) no sentido de que tais precedentes judiciais não se aplicariam aos processos administrativos no âmbito do TIT, uma vez que não vinculariam a Administração Pública Direta, não sendo de observação obrigatória pelos Julgadores.

Nesta linha de raciocínio, apontamos a título exemplificativo, o julgamento relativo ao AIIM’ n.. 4.056.951-2.

Ressalte-se entendimento contido no voto vista vencedor, no sentido de que a norma legal que prevê a ocorrência do fato gerador do ICMS com a saída da mercadoria, ainda que para outro estabelecimento de mesma titularidade (artigo 2º, I, da Lei n. 6.374/89) *“...trata-se de norma válida, cujo afastamento representaria controle de constitucionalidade, o qual é vedado no âmbito deste Tribunal, conforme dispõe o art. 28 da Lei 13.457/2009”*.

E pontua: *“...Outrossim, não entendemos ser aplicável tal precedente ainda se considerarmos o teor do art. 15 em conjunto com o art. 927, inciso IV, ambos do Novo Código de Processo Civil, que apresentam a seguinte redação:*

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

(...)

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados e súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Isto porque, entendemos que não se trata de ausência de norma sobre processo administrativo tributário, uma vez que os art. 28 da Lei 13.457/2009, já citado, tratou da matéria e somente admitiu o afastamento da legislação paulista nos casos em que a inconstitucionalidade tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concreto ou abstrato. Incabível, portanto, a invocação do art. 927 do Código de Processo Civil para internalizar precedentes judiciais no âmbito do processo administrativo.”

Após ainda entender que a Súmula 166 do STJ poderá vir a ser internalizada por Súmula do TIT, além de reconhecer que eventual demanda judicial receberá tratamento diverso quando do provimento jurisdicional, exatamente pela existência da aludida Súmula 166, de Recurso Repetitivo, bem como de

Orientação Normativa editada pela própria Procuradoria do Estado de São Paulo aqui já mencionada, aquele voto vista assim concluiu:

“(…)

Entretanto, como afirmamos anteriormente, e pelos fundamentos já apontados, entendemos pela impossibilidade, no âmbito dos julgamentos realizados perante este Tribunal, da aplicação da Súmula 166 do STJ e outros precedentes que vierem a ser firmados por outras vias processuais que não aqueles previstos no art. 28 da Lei 13.457/2009, quais sejam: ação direta de inconstitucionalidade e decisão definitiva do STF, em controle incidental de inconstitucionalidade, desde que haja suspensão da execução do ato normativo pelo Senado Federal, ou pela Assembleia, no caso da legislação atacada ser estadual”.

Algumas decisões acerca deste tema foram prolatadas pela Câmara Superior do TIT, as quais vêm compartilhando o mesmo entendimento acima exposto, no sentido de que a aplicação de precedentes judiciais decorrentes de Recursos Repetitivos violaria o art. 28 da Lei 13.457/2009, conforme abordado no item subsequente.

Entendimento jurisprudencial da Câmara Superior do TIT

A Câmara Superior do TIT já apreciou alguns casos envolvendo a questão do alcance dos precedentes jurisprudenciais firmados em sede de Recurso Repetitivo.

Em 2018, alguns julgados foram realizados e, à guisa de exemplos, podemos citar os julgamentos relativos aos AIIM' ns.. 4.027.367-2, 4.014.070-2, 4.013.575-5 e 4.065.011-0.

No que tange ao primeiro AIIM acima identificado, o Recurso Especial interposto pelo contribuinte foi conhecido e desprovido em decisão unânime. Segundo o voto do I. Relator,

deve ser aplicado a previsão contida em normas válidas, vigentes e eficazes, quais sejam, artigo 12, I, da Lei Complementar n. 87/96 e artigo 2º, I, da Lei n. 6.374/89.

Ademais, segundo este voto, “...a Súmula 166 do STJ não tem caráter vinculante em face do ordenamento posto que tem como aplicável os dispositivos legais citados; assim a linguagem sumular não vinculante destacada tem caráter descritivo e não prescritivo de condutas (como sói ocorrer com as súmulas vinculantes), sendo insuficiente à fundamentação legal como posta a quo.”

E conclui: “...Aplicar a Súmula 166 em detrimento do previsto no artigo 12, I, da LC 87/96 contraria também o previsto no artigo 15 c/c artigo 927 do NCP...A aplicação de súmulas não vinculantes somente deve ser feita na AUSÊNCIA de normas específicas em processos administrativos.”

Quanto ao segundo AIIM (4.014.070-2), o Recurso Especial interposto pelo contribuinte, de forma diversa ao caso acima (apesar de idênticos), não foi conhecido por maioria, de acordo com o entendimento pelo qual o eventual reconhecimento da não incidência representaria o afastamento, por inconstitucionalidade, da aplicação do artigo 12, I, da Lei Complementar 87/96, bem como do artigo 2º, I, da Lei Paulista 6.374/89, os quais expressamente trariam a previsão da incidência do ICMS nas saídas a qualquer título, o que fugiria da competência do TIT pela vedação contida no artigo 28 da Lei 13.457/2009.

Por sua vez, o único voto divergente trouxe à colação doutrina no sentido da não incidência do imposto nestas operações, além de invocar a Súmula 166 do STJ e o Recurso Espe-

cial n. 1.125.133/SP, conhecendo e dando provimento ao Recurso do contribuinte sem, contudo, refutar as razões do voto condutor, que constitui o cerne do presente artigo.

Já no que refere ao AIIM n. 4.013.575-5, foi dado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Estadual com o reconhecimento da aplicação do artigo 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial em caso de creditamento indevido.

Segundo o voto do I. Relator: *“No entanto, após a jurisprudência formada no Superior Tribunal de Justiça principalmente no Resp n. 1.199.262/MG, AgRg no Ag n. 1.273.246/RS, a Câmara Superior alterou o seu entendimento e passou a adotar a regra de decadência prevista no art. 173, I, do CTN, nos casos de tomada de crédito indevido”*.

Quanto à decadência, importante ressaltar que tais precedentes judiciais resultaram inclusive na edição da Súmula 09/2017 do TIT, o que se poderia dizer como determinante neste julgado da Câmara Superior.

E, no que tange ao AIIM n. 4.065.011-0, o voto do I. Relator reconhece como indevido o creditamento do ICMS na aquisição de energia elétrica pelas empresas prestadoras de serviço de telecomunicação, citando, como embasamento, além da Decisão Normativa CAT n. 02/2004, precedente do STJ quando do julgamento do Resp n. 984880/TO.

No voto vista vencedor, entendeu-se que a aludida Decisão Normativa encontraria respaldo em decisão do STJ já superada pelo mesmo Tribunal, prevalecendo o entendimento firmado no Resp n. 1.201.635/MG, precedente esse submetido ao rito do artigo 543-C do CPC.

Conforme consignado no próprio voto vista: *“É de se ver que referida decisão da corte especial judicial foi submetida*

ao rito do artigo 543, C do Código de Processo Civil, o que representa dizer que foi firmada a posição e orientação do Tribunal, que não mais admitirá recursos visando reformar decisões que desta não convergirem”.

Diante deste cenário de precedentes, fica demonstrado que Câmara Superior tem aplicado a jurisprudência emanada pelos Tribunais Superiores em casos nos quais não haveria nítida legislação estadual específica e, nos casos em que se verifica esta ocorrência, aludida Câmara apresenta o entendimento no sentido de que há violação ao artigo 28 da Lei n. 13.457/2009.

Legislação Federal Análoga

Em âmbito do processo administrativo federal, existe previsão legal específica que assegura a aplicação de precedentes judiciais da natureza aqui tratada aos julgamentos administrativos.

Neste sentido, dispõe o artigo 19 da Lei n. 10.522/2002:

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei n. 11.033, de 2004)

(...)

IV – matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (incluído pela Lei n. 12.844, de 2013);

V – matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C da Lei n.

5.869, de 11 de janeiro de 1973, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (incluído pela Lei n. 12.844, de 2013)”.

Da mesma forma, os §§ 4º, 5º e 7º do mesmo artigo impõem à Receita Federal o cumprimento das determinações judiciais relativas às matérias aduzidas nos incisos acima reproduzidos, vejamos:

“§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n. 12.844, de 2013);

5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei n. 12.844, de 2013);

(...)

7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.”

Diante de todo o cenário aqui retratado, resta clara a discrepância existente entre a legislação e os precedentes em âmbito administrativo federal em relação à esfera administrativa estadual, em especial junto ao TIT e, neste último, verifica-

se inclusive flagrante divergência entre julgados das Câmaras Julgadoras, a qual vem sendo dirimida pela sua Câmara Superior no sentido de não aplicar os precedentes dos Tribunais Superiores (inclusive Recursos Repetitivos e Súmulas) aos julgados ali realizados.

Conclusão

O entendimento adotado atualmente pela Câmara Superior do TIT, conforme aqui demonstrado, privilegia a aplicação de lei estadual válida, sob pena de violação ao artigo 28 da Lei n. 13.457/2009.

A despeito disso, a aplicação dos precedentes judiciais dos Tribunais Superiores, para uma corrente, não se trataria de caso de afastamento de norma, o que é vedado pela norma acima citada, mas sim de mera aplicação de sedimentados precedentes judiciais.

Ademais, mesmo que se reconheça presente norma específica do Estado de São Paulo, ainda assim poder-se-ia cogitar a aplicação das normas do atual CPC em caráter complementar, o que não implicaria em qualquer violação legal.

E, na hipótese de se admitir que a rigor estritamente técnico não estariam enquadrados como decisões proclamadas em ação direta de inconstitucionalidade ou definitivas do STF em via incidental com suspensão da execução da norma pelo Senado Federal e até mesmo em Enunciados de Súmula Vinculante, os precedentes objeto de Recursos Repetitivos poderiam ser utilizados para a solução de controvérsias administrativas estaduais, para fins de inclusive coadunar com o entendimento da esfera administrativa federal, como aqui já tratado.

Ainda, caberia ao Julgador do TIT também levar em consideração as consequências maléficas ao Erário Estadual no

caso de manutenção de AIIM's cujos créditos tributários certamente serão cancelados em sede de ação judicial, o que acarretará a desnecessária utilização do Poder Judiciário, bem como poderá trazer ônus elevado à Fazenda Estadual em caso de provável condenação em honorários sucumbenciais.

A manutenção de AIIM's ficar ainda mais contraditória nos casos em que a própria Procuradoria do Estado já emitiu posicionamento pela irrecorribilidade de certos temas, como aqui já abordado. Fica o questionamento: Qual o posicionamento da Fazenda nos autos das demandas judiciais, no que se refere à interposição de recursos cabíveis considerando que a própria Procuradoria entendendo de forma diversa em relação a alguns temas?

Por último, frise-se que, caso se considere necessário, a simples alteração legislativa (com ampliação das exceções contidas no art. 28 da Lei n. 13.457/2009) e até a edição de outras Súmulas por parte do TIT, poderia trazer mais “conforto” aos Julgadores para aplicação de precedentes judiciais já pacificados pelos Tribunais Superiores, inclusive aqueles relativos a Recursos Repetitivos e Súmulas do STJ.

Rodrigo Helfstein

14. Redução da base de cálculo do ICMS sobre a cesta básica

Câmara Superior afasta a redução da base de cálculo em operações envolvendo açúcar bruto

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo. Nesse artigo, consideramos os acórdãos publicados de 01.04.2019 a 12.04.2019.

No período, foram publicados 20 acórdãos proferidos pela última instância do TIT, dos quais:

- 9 acórdãos referem-se a Recursos Especiais que não tiveram seu mérito conhecido pela ausência de dissídio entre a interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão não reformado (art. 49 da Lei n. 13.457/2009), impossibilidade de reexame de provas, existência de súmulas do TIT sobre a matéria (súmulas 06/2003, 10/2017 e 13/2018) e pela vedação ao controle de constitucionalidade pelo TIT (art. 28 da Lei n. 13.457/2009). (AIIMs ns. 4104124-0, 4022881-2, 4096964-2, 4099393-0, 4026894-9, 4019502-8, 4103182-9, 4026522-5 e 4084985-5);

- 1 acórdão em que o Recurso Especial interposto pela Fazenda não foi conhecido, tendo em vista a existência nos autos de parecer da Representação Fiscal concordando com o cancelamento do item específico do auto de infração e, quanto à discordância acerca da redução da penalidade realizada pela Câmara Julgadora, o recurso especial não foi conhecido em razão da existência de súmula do TIT sobre a matéria (06/2003) (AIIM n. 4022716-9);
- 1 acórdão em que o Recurso Especial do contribuinte não foi conhecido pela ausência dos requisitos do artigo 49 da Lei n. 13.457/2009, pela impossibilidade de reexame de provas e pela existência de súmulas do TIT sobre a matéria e que o Recurso Especial da Fazenda, em que se discutia a impossibilidade de absorção de penalidades em casos não previstos §3º, do art. 527, do RICMS/00 (parágrafo que dispõe expressamente sobre as penalidades que não devem ser aplicadas cumulativamente), não foi conhecido, por concluir os julgadores de que seria possível a absorção da penalidade no caso analisado, além do fato de ser entendimento sedimentado da Câmara Superior a possibilidade de absorção de penalidades, ainda que estas não se encontrem entre as hipóteses previstas no §3º, do art. 527, do RICMS/00 (AIIM n. 4021634-2);
- 1 acórdão, relativo à falta de pagamento de ICMS, tendo em vista que o contribuinte não comprovou o efetivo ingresso das mercadorias na ZFM, sendo que a Câmara Superior decidiu que apenas a Declaração de Ingresso da SUFRAMA comprova o internamento da mercadoria, e também decidiu por manter o cancelamento das exigências fiscais relativas às notas

fiscais em que houve a comprovação de seu cancelamento (AIIM n. 4024637-1);

- 2 acórdãos, desfavoráveis ao contribuinte, referente à limitação dos juros aplicados à taxa SELIC, em que o Recurso Especial da Fazenda foi provido, ficando restabelecidos os juros aplicados no lançamento inicial, em razão da matéria já está sedimentada nos termos da Súmula n. 10 do TIT (AIIM n. 4083554-6 e 4026008-2). Em relação ao auto de infração n. 4026008-2, ainda houve a discussão relativa à atualização da base de cálculo da multa, a qual o desfecho foi desfavorável ao contribuinte. Vale destacar que a questão dos juros de mora foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Imposto e Taxas (tema 18) e também na 2ª fase do projeto no artigo “*a aplicação de juros com base na Lei Estadual n. 13.918/09*” (disponível em:

https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-lei-estadual-13-918-09-13122018);

- 1 acórdão, desfavorável ao contribuinte, em que restou decidido a impossibilidade de creditamento do imposto pela entrada de óleo diesel a ser utilizado em veículos de terceiros no processo produtivo da Recorrente (AIIM n. 4024228-6). O tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Imposto e Taxas (tema 1) e também na 2ª fase do projeto no artigo “*breve análise comparativa do direito ao crédito de ICMS*” (disponível

em: **https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-credito-de-icms-21022019**);

- 1 acórdão, favorável ao contribuinte, em caso em que se exigiu ICMS em decorrência da venda de veículos por locadora antes do prazo de 12 meses, em desobediência à cláusula primeira do Convênio ICMS 64/2000. A autuação fiscal foi cancelada, tendo em vista que já havia decisão anterior de mérito favorável ao contribuinte sobre as mesmas operações ora discutidas. Quanto à única venda não envolvida em discussão anterior, entendeu a Câmara Superior por aplicar o mesmo entendimento, tendo em vista que a venda do veículo ocorreu no mesmo período daquelas já discutidas anteriormente no AIIM 3.154.104-5. (AIIM n. 4022510-0);
- 1 acórdão, desfavorável ao contribuinte, relativo a auto de infração lavrado com a exigência de ICMS em decorrência de fiscalização realizada em que o movimento real tributável foi apurado com base nas informações fornecidas pelas empresas administradoras de cartões de crédito e/ou débito (operação cartão vermelho). O tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Imposto e Taxas – TIT (tema 16) (AIIM n. 4095774-3);
- 2 acórdãos, desfavoráveis ao contribuinte, cuja discussão refere-se à exigência de ICMS, em razão da aplicação indevida de redução de base de cálculo prevista no artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP (cesta básica) (AIIM n. 4100995-2 e 4102226-9).

Para este artigo, selecionamos o acórdão proferido no auto de infração n. 4100995-2 (cujo voto foi replicado para o

auto de infração n. 4102226-9), em que a Câmara Superior afastou a aplicação da redução da base de cálculo prevista no artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP, nas operações de transferência de açúcar VHP (*Very High Polarization*) bruto, considerando não se tratar de produto da cesta básica.

Metodologia

Na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Imposto e Taxas foi abordado o tema “*Redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência*” (tema 10), porém sem tratar especificadamente da redução de base de cálculo relativa às operações com mercadorias da cesta básica, prevista no artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP.

A despeito disso, considerando o julgamento recente da Câmara Superior sobre esta temática, e a identificação de sua pertinência no âmbito do trabalho de monitoramento da jurisprudência, passemos a analisar quais foram os critérios adotados pela Câmara Superior quanto à aplicação da redução da base de cálculo prevista no artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP, especialmente envolvendo o produto “açúcar VHP bruto”.

Para este estudo foram também selecionados os acórdãos publicados entre janeiro de 2018 e abril de 2019 que versam sobre a mesma matéria. Não obstante a adoção de critérios de pesquisa amplos (“cesta básica” e “redução de base de cálculo”) só identificamos acórdãos versando sobre o mesmo produto “açúcar VHP bruto” e envolvendo uma mesma empresa.

Introdução

Conforme bem asseverado no estudo do tema durante a 1ª fase do projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT”, a Constituição Federal (CF/88), no artigo 155, §2º, XII, “g”, dispõe que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais

estão condicionadas à deliberação dos Estados e do Distrito Federal, cabendo à lei complementar a regulação sobre a forma pela qual tais isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar n. 24/1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dispõe que as isenções e benefícios fiscais acerca do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS n. 128/94, em que houve a autorização para a redução da carga tributária relativa às saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

Neste contexto, importante destacar o que se entende por “produto da cesta básica”.

Inicialmente, vale ressaltar que, ainda no ano de 1938, o Decreto Lei n. 399, o qual regulamenta o salário-mínimo, indicou uma lista de 13 (treze) produtos alimentícios (carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, legumes (tomate), pão francês, café em pó, frutas (banana), açúcar, banha/óleo e manteiga) que deveriam compor a cesta de alimentos. Tal lista é utilizada atualmente para a pesquisa de preços dos produtos alimentícios considerados essenciais pelo DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos.

Não obstante, para a aplicação da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 128/94, os Estados e o Distrito Federal elaboraram listas dos produtos que compõe a cesta básica não seguindo necessariamente o rol aludido no referido Decreto. No Estado de São Paulo, as mercadorias que compõe

a cesta básica estão relacionadas no anexo II, artigo 3º, do Regulamento do ICMS/SP (RICMS 2000), com indicação da denominação da mercadoria e/ou da indicação específica do código da mercadoria na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH (atual NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul).

Do julgamento do auto de infração n. 4100995-2 pela Câmara Superior

O contribuinte foi autuado por falta de recolhimento de ICMS em operações de transferências de mercadorias, adquiridas e recebidas de terceiros (Açúcar Bruto VHP GR ME – NCM/SH 17011400), para a sua filial, tendo em vista a aplicação indevida da redução de base de cálculo prevista no item V, artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP.

As decisões de 1ª e 2ª instâncias foram desfavoráveis ao contribuinte por concluírem, em suma, que a mercadoria relacionada nas operações realizadas pelo contribuinte (Açúcar Bruto VHP) não está prevista na hipótese de redução da base de cálculo do item V, artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP – *“açúcar cristal ou refinado classificado nos códigos 1701.11.00 e 1701.99.00”*.

Em recurso especial, destacou o contribuinte que o açúcar *VHP* é do tipo cristal e se enquadra na classificação fiscal prevista na legislação, apresentando laudo técnico. O contribuinte também destacou que a destinação dada ao produto não é relevante para a solução do litígio.

No acórdão paradigma (AIIM n. 4093297-7, julgado em 13.09.2018) apresentado pelo contribuinte, a 6ª Câmara Julgadora concluiu, considerando laudo técnico apresentado, que o açúcar *VHP* é açúcar cristal, classificado na NCM prevista na legislação (1701.11.00). Definiu-se também que, muito embora tenha havido alteração na classificação do produto (que passou

à posição 1701.14.00 da NCM) por mudança da TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), tal fato não afetaria a aplicação da redução da base de cálculo, à luz do art. 606 do RICMS.

O paradigma ainda destaca que a destinação do produto não é critério determinante para o enquadramento do produto nas hipóteses legalmente previstas no art. 3º, do Anexo II, do RICMS.

Passando à análise do julgamento do Recurso Especial, restaram vencidos os Juízes Carlos Americo Domeneghetti Badia, Argos Campos Ribeiro Simões e José Orivaldo Peres Júnior que não conheceram do recurso, por entenderem que o paradigma apresentado estaria pautado em laudo técnico (matéria de prova) e, portanto, que inexistiria dissídio jurisprudencial.

O voto vencedor, no entanto, proferido pelo Juiz Fábio Henrique Bordini Cruz, conheceu o recurso e, no mérito, negou-lhe provimento sob o fundamento de que a redução da base de cálculo se destina apenas aos produtos da cesta básica e, na hipótese do item V, artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP, o produto, além de se enquadrar na denominação “açúcar cristal ou refinado” necessariamente deve estar classificado nas subposições *1701.11.00 e 1701.99.00* da NBM/SH.

No caso concreto, os Julgadores entenderam não ser possível considerar o “açúcar VHP bruto” como “açúcar cristal ou refinado”, adotando uma interpretação literal, e que a redução da base de cálculo seria uma espécie de isenção parcial (art. 111 do CTN). Levaram ainda em conta o fato de que o produto em questão não estaria classificado nas subposições da NBM/SH, porém sem adentrar na discussão a respeito da mudança de classificação que o produto sofreu em relação à TIPI.

O voto foi acompanhado pelos juízes João Maluf Júnior, Cacilda Peixoto, Heloisa de Paula Fiod Costa, Rogerio

Dantas, Augusto Toscano, Isabel Cristina Omil Luciano, Alberto Podgaec, Maria do Rosário Pereira Esteves, Oswaldo Faria de Paula Neto e Eduardo Soares de Melo.

Sobre o entendimento de que a redução da base de cálculo seria uma espécie de isenção parcial, vale mencionar que a Câmara Superior adota a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento em repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 635.688.

Ao adotar uma interpretação literal, a Câmara Superior não avançou na discussão que envolve os efeitos da mudança de classificação do produto “açúcar VHP bruto” na TIPI e sobre a importância da destinação do produto.

Entendimento da Câmara Superior do TIT em outros casos

Entre janeiro de 2018 e abril de 2019, foram identificados acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT (AIIMs ns. 4096867-4, 4102226-9 e 4100995-2) relacionados ao mesmo tema e versando sobre o mesmo produto (AÇÚCAR VHP), sendo as decisões semelhantes àquela adotada no acórdão supra analisado.

Com relação à mercadoria Açúcar VHP, de acordo com a pesquisa realizada, a Câmara Superior, tal como decidido recentemente no AIIM 4100995-2, adota interpretação literal da legislação e entende não ser cabível a redução na base de cálculo prevista no item V, artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP, porque existe diferença de denominação (“açúcar VHP” X “açúcar cristal ou refinado”) e de classificação fiscal (“1701.14.00 da NCM” X “1701.11.00 e 1701.99.00 da NBM/SH”).

Não foi possível definir, com base nos acórdãos levantados, o posicionamento da Câmara Superior (i) quanto aos demais produtos pertencentes à cesta básica, (ii) nos casos em que

há alterações no código NCM da mercadoria e (iii) sobre a importância do destino dado à mercadoria para a aplicação da redução da base de cálculo.

Dolina Sol Pedroso de Toledo

Celso Ferreira da Cruz

15. Recapitulação de Penalidade

Tribunal reclassifica penalidade por discrepância entre NFe e DANFE que não altera destinatário ou valor da operação

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo. Nesse artigo, consideramos os acórdãos publicados de 29.04.2019 a 10.05.2019.

No período foram publicados 18 acórdãos proferidos pela última instância do TIT, dos quais:

- 10 acórdãos sem análise de mérito em decorrência do não conhecimento do Recurso Especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de dissídio na interpretação da legislação (Lei n. 13.457/2009, art. 49), adesão ao Programa Especial de Parcelamento – PEP (Decreto n. 62.709/2017), ausência de nulidade, falta de paradigma e existência de súmulas sobre a matéria (súmulas 6/2003, 10/2017 e 13/2018). (AIIMs ns. 4005127-4, 4103891-5, 4105313-8, 4072111-5, 4061375-6, 4018929-6, 4031128-4, 4055175-1, 4076659-7 e 4101284-7).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda não foi conhecido por estar sedimentado o entendimento da Câmara Superior acerca da impossibilidade

de dupla penalização pela mesma conduta do contribuinte, devendo a infração menos onerosa ser absorvida pela mais onerosa (teoria da consunção) (AIIM n. 4096723-2). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 20).

- 1 acórdão também relativo à teoria da absorção, mas desta vez conhecido em face dos paradigmas apresentados pela Fazenda estadual, relativo à falta de pagamento do ICMS por quebra de diferimento e aplicação de multa em face da emissão de nota fiscal com inobservância de requisito complementar, em que a Câmara Superior manteve a decisão de segunda instância que aplicou a teoria da absorção (consunção) para a absorver a infração menos gravosa pela mais gravosa, uma vez que ambas partiram do mesmo pressuposto fático (mesma conduta) (AIIM n. 4036210-3).
- 1 acórdão em que a Câmara Superior deu parcial provimento ao Recurso Especial do contribuinte para reclassificar a penalidade prevista na alínea Z-4, do inciso IV, do artigo 85, da Lei 6.374/89 para a penalidade da alínea Z-5, do mesmo dispositivo (AIIM n. 4045569-5).
- 1 acórdão desfavorável à Fazenda, que pretendia reverter o julgamento de segunda instância para aplicar a infração de falta de pagamento de imposto ao contribuinte substituído, por responsabilidade supletiva decorrente de fraude, dolo ou simulação uma vez ter adquirido mercadorias de fornecedor considerado inexistente. Para a Câmara Superior, entretanto, apesar da boa-fé do contribuinte não ter sido comprovada, isso não significa ter agido com dolo, fraude ou simulação,

o que afasta a aplicação do artigo 267, inciso 2, “b”, do RICMS/00 (AIIM n. 4104923-8). Fazemos menção à temática aprofundada na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 1).

- 1 acórdão favorável à Fazenda, que entendeu que a isenção e redução de base de cálculo nas operações com fertilizantes (art. 41, inciso XIII, do Anexo I, do RICMS/00 e Cláusula Segunda do Convênio ICMS n. 100/97), não se aplica no caso de venda desses produtos para atacadistas ou varejistas de plantas, flores, rações e animais, que possuem atividade preponderante de jardinagem e paisagismo, uma vez que tais incentivos apenas são aplicáveis quando os produtos são destinados à agricultura e pecuária (AIIM n. 4036210-3). Esse assunto também está compreendido na 1ª fase do projeto (tema 10).

- 1 acórdão que conheceu parcialmente o Recurso Especial apresentado pelo contribuinte, para negar provimento à pretensão de ter assegurado o direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de mercadorias componentes da cesta básica que são beneficiadas com redução de base de cálculo nas saídas subsequentes, tendo em vista que tal sistemática (redução de base de cálculo) revela natureza de isenção parcial, o que implica no dever de estorno proporcional do crédito registrado na entrada, além de também negar o pedido de reclassificação da penalidade do art. 527, inciso I, alínea “i”, do RICMS/00 (100% do valor do imposto), para a alínea “b” do mesmo dispositivo (75% do valor do imposto), em virtude de posicionamento semelhante da Câmara Superior, levando em consideração o caso concreto dos autos. A Fazenda, por sua vez, teve seu

Recurso Especial provido para que fosse aplicada regra decadencial contida no artigo 173, inciso I, do CTN, ao invés daquela disposta no artigo 150, § 4º, da mesma norma, em virtude da Súmula 09/17, do TIT: *“Nas autuações originadas da escrituração de créditos indevidos de ICMS aplica-se a regra decadencial disposta no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.”* (AIIM n. 4022215-9)

Tais matérias foram cuidadas na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 10 e 6), além das operações com cesta básica ter sido objeto de artigo publicado em 30/05/2019, de autoria de Dolina Sol Pedroso de Toledo e Celso Ferreira da Cruz.

- 1 acórdão que conheceu parcialmente o Recurso Especial apresentado pelo contribuinte, mas negou provimento à parte conhecida para manter a exigência do ICMS devido por substituição tributária, pelo substituído. Assim como no AIIM n. 4104923-8 acima mencionado, a acusação fiscal também se apoiou na responsabilidade supletiva do destinatário paulista contida no art. 128, do CTN e no art. 66-C, da Lei n. 6.374/89, mas, diferentemente de lá, nesse caso ou auto de infração teve como origem o não atendimento pelo destinatário paulista de notificação para pagamento, nos termos do art. 267, inciso II, alínea “b”, do RICMS/00 (AIIM 4026047-1). Tal matéria também foi enfrentada na primeira fase do projeto Observatório da Jurisprudência do TIT – tema 7.
- 1 acórdão que não conheceu o Recurso Especial do contribuinte por não demonstrar divergência jurisprudencial e, em relação ao Recurso Especial apresen-

tado pela Fazenda, dar provimento para reformar a decisão de segunda instância que entendeu que a atualização dos valores das multas teria, na verdade, caráter de juros de mora, os quais somente podem incidir a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do AIIM. A Câmara Superior ressaltou os acórdãos paradigmas trazidos pela Fazenda (AIIMs e entendeu que o valor básico atualizado nos termos do art. 96, da Lei n. 6.374/89, nos termos do quanto exigido pelo § 9º, do art. 85 da mesma lei, não se confunde a cobrança de juros de mora e, ao final, ainda fez menção às súmulas 10/2017 e 13/2018 do TIT (AIIM n. 4092921-8).

Dentre os acórdãos acima, vamos analisar de forma mais cuidadosa o acórdão proferido pela Câmara Superior em relação ao AIIM n. 4045569-5, o qual reclassificou penalidade imposta pela autoridade fazendária e que apresenta a seguinte ementa:

“ICMS. Emissão de DANFEs consignando valores diversos nas correspondentes notas fiscais eletrônicas. Recurso Especial alegando a impossibilidade da exigência de juros em patamar superior à Taxa Selic e, pleiteando a reclassificação da penalidade da alínea Z-4, do inciso IV, do artigo 85 da Lei n. 6.374/89 para a alínea Z-5 do inciso IV, do artigo 85, da Lei n. 6.374/89. Apelo não conhecido quanto à juros moratórios. Matéria sumulada. Súmula 10, do Eg.T.I.T. Reclassificada a penalidade para a alínea Z-5 do inciso IV do art.85 da Lei n. 6.374/89. Recurso Especial parcialmente conhecido e nessa parte provido.”

Do julgamento o auto de infração n. 4045569-5

O contribuinte foi autuado pela emissão de Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) com valor disso-

nante da respectiva Nota Fiscal eletrônica (NFe), relativa a operação de venda de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. O contribuinte emitiu a NFe sem o preenchimento dos campos “ICMS-ST” e “Base de Cálculo do ICMS-ST”, mas o DANFE que acompanhou as mercadorias continha essas informações.

Nesse contexto, foi imputada ao contribuinte a penalidade prevista no art. 85, inciso IV (infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais), alínea: “z4”, da Lei n. 6.374/89, qual seja:

“z4) emissão ou impressão de documento fiscal com valor ou destinatário diverso do contido no correspondente documento fiscal eletrônico – multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor total da operação ou prestação;

Entretanto, por unanimidade (ausente o julgador Edison Aurélio Corazza), a Câmara Superior entendeu que a infração que mais se adequa à conduta do contribuinte seria a prevista na alínea “z5”, do inciso IV, do art. 58, da Lei n. 6.374:

“z5) emissão ou impressão de documento fiscal com informações divergentes das contidas no correspondente documento fiscal eletrônico, em hipóteses não abrangidas pela alínea “z4” deste artigo – multa equivalente ao valor de 20 (vinte) UFESPs por documento;”

Tal reclassificação teve como motivação o fato de que a penalidade prevista na alínea “z4”, pressupõe uma discrepância de informações na DANFE e respectiva NFe, exclusivamente em relação ao destinatário ou ao valor da operação.

No caso, além do destinatário ser o mesmo em ambos os documentos, os montantes totais informados também eram idênticos, havendo informações incompatíveis apenas em relação aos campos dedicados à substituição tributária (“ICMS/ST”

e Base de Cálculo do ICMS/ST) o que afasta tal conduta da tipicidade descrita na alínea z4, almoedando-se ao fato descrito na alínea z5.

Apresentação de paradigma após o protocolo do Recurso Especial

Vale a menção de que o contribuinte, após apresentar Recurso Especial única e exclusivamente para questionar a taxa de juros aplicada, aditou seu recurso com o pedido de recapitulação da infração, oportunidade em que apresentou paradigma sobre o tema (AIIM 4004774-0).

A Câmara Superior entendeu que, uma vez estar o contribuinte ainda dentro do prazo de trinta dias para apresentação de Recurso Especial (Lei n. 13.457/2009), o recurso pode ser aditado para trazer tema ao antes não se fazia menção, justamente por não ter localizado paradigma.

O cenário recente sobre o tema na Câmara Superior

Outro ponto que destacamos é a unanimidade de votação no julgamento do AIIM 4045569-5, ressalvada a ausência do julgador Edison Aurélio Corazza.

Em julgamentos pretéritos (nos anos de 2016 e 2017), inclusive envolvendo o mesmo contribuinte, apesar do mesmo desfecho no sentido da recapitulação da multa da alínea “z4”, para alínea “z5”, do inciso IV, do artigo 85, da Lei n. 6.374/89, existia posicionamento contrário no sentido de que, os valores do ICMS-ST na NF-e sendo iguais a zero, estaria configurada a discrepância em relação aos valores da respectiva DANFE, sendo adequado o enquadramento na alínea “z4” (AIIMs 4044518-5, 4044179-9, 4044379-6, 4044507-0, 4045849-0, 4044528-8, 4049880-3, 4044601-3, 4044562-8).

Entretanto, analisando a composição da Câmara Julgadora daquele período e a que se fez presente no julgamento do

AIIM 4045569-5 (assim como no julgamento do AIIM 4044474-0, também resolvido por unanimidade no mesmo sentido), nota-se a alteração de interpretação de alguns julgadores que antes seguiam o posicionamento exposto no parágrafo acima.

Conclusão

Percebe-se uma nítida solidificação de posicionamento pela Câmara Superior do TIT no sentido de que a penalidade prevista na alínea “z4”, do inciso IV, do artigo 85, da Lei n. 6.374/89 (multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor total da operação ou prestação), possui limite bem delimitado, restrito à hipótese de divergência entre a NFe e a DANFE em relação ao destinatário e ao valor total da operação.

Discrepâncias entre os dois documentos que não se amoldarem nessas hipóteses, devem ser penalizadas nos termos da alínea “z5”, do inciso IV, do art. 85, da Lei n. 6.374/89 (multa equivalente ao valor de 20 (vinte) UFESPs por documento), incluindo situações em que os valores referentes à substituição tributária não estiverem em harmonia.

Sergio Pin Junior

16. ICMS nas operações de armazenagem de combustível

Necessidade de observância não só de requisitos legais exigidos para atividade de armazenamento, como também de órgão regulatório para afastar incidência de ICMS

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo.

Nesse artigo, consideramos os acórdãos publicados de 13.05.2019 a 25.05.2019.

No período foram publicados 23 acórdãos proferidos pela última instância do TIT, dos quais:

- 13 acórdãos sem análise de mérito em decorrência do não conhecimento do Recurso Especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de questionamento e/ou de dissídio na interpretação da legislação (Lei n. 13.457/2009, art. 49), pagamento do débito, ausência de nulidade, impossibilidade de exame de constitucionalidade da legislação estadual, falta de paradigma e existência de súmulas sobre a matéria (10/2017 e 13/2017). (AIIMs ns. 4028331-8, 4034606-7, 4040871-1, 4070334-4, 4096569-7, 4048662-0, 4032652-4, 4025680-7, 3158715-0, 4023709-6, 4102213-0, 4101110-7, e 4020394-3).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido e provido, para concluir pela aplicação da alíquota interna nas remessas interestaduais de mercadorias com destino à empresa de construção civil, independentemente da condição de ser contribuinte de ICMS, apontando como fundamento legal de tal entendimento o disposto no artigo 56-A do RICMS/00, na redação que vigorou entre maio de 2008 e dezembro de 2015 (AIIM n. 4090638-3).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido e provido para manter a glosa de créditos de mercadorias adquiridas junto a fornecedor considerado inidôneo, sob o entendimento de que a prova do pagamento pelas mercadorias adquiridas não é suficiente por si só para comprovar a boa-fé do adquirente. No caso analisado, o contribuinte não teria comprovado a efetividade da operação, como o transporte das mercadorias, uma vez que teria efetuado o transporte das mercadorias por meio de veículos próprios, retirando-as em local indicado pelo remetente. A Câmara Superior, por voto de qualidade, concluiu que a adquirente não comprovou sua boa-fé e teria ciência da situação irregular da remetente (AIIM n. 4049418-4). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 1 – Direito ao Crédito de ICMS).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido em parte, e improvido, ao se reconhecer o direito ao crédito de ICMS em decorrência da aquisição de sacolas plásticas por contribuinte cuja atividade é de supermercado, produtos considerados como essenciais para o desenvolvimento de sua atividade

econômica, nos termos do artigo 61, §1º, do RICMS/SP. (AIIM n. 4085857-1). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 1 – Direito ao Crédito de ICMS).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial do Contribuinte foi parcialmente conhecido, para lhe negar provimento, por entender devida a inclusão do AFRMM (Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante) na base de cálculo do ICMS-importação, considerando o quanto disposto no artigo 13, inciso V, da Lei Complementar n. 87/96 (AIIM n. 4055964-6).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido em parte, e provido na parte em que conhecido, sob a conclusão de que não dá direito ao crédito do imposto a energia elétrica consumida no setor de rotisserie e restaurante, com fundamento na Decisão Normativa CAT 01/2007. (AIIM n. 4015717-9). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 1 – Direito ao Crédito de ICMS).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial do Fazenda foi conhecido em parte, e não provido, cujo tema está relacionado à teoria da absorção de penalidades, em que foi mantido o entendimento da decisão recorrida de que não pode subsistir a cobrança simultânea da multa pela fato de a mercadoria ter sido recebida pelo contribuinte sem documentação idônea (artigo 85, inciso II, alínea “c”, da Lei Estadual n. 6.374/89) e pelo fato de as mercadorias recebidas estarem desacompanhadas de documentos fiscais (artigo 85, inciso III, alí-

nea “a”, da Lei Estadual n. 6.374/89), uma vez que ambas partiram do mesmo pressuposto fático (mesma conduta) (AIIM n. 4036481-1). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 20 – Nulidades no Lançamento Fiscal).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial do Contribuinte foi conhecido em parte e improvido, afastando a pretensão de cancelamento de uma das acusações fiscais sob a alegação de “*bis in idem*”. Segundo a conclusão da Câmara Superior, o caso envolveria acusações distintas, pois a primeira se refere à ausência de estorno de crédito relativo à aquisição de combustível, quando este foi devolvido para a fornecedora do combustível, enquanto o outro item trata da falta de pagamento do imposto na saída deste combustível à título de devolução ao fornecedor. (AIIM n. 4021969-0). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 20 – Nulidades no Lançamento Fiscal).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido e parcialmente provido para reestabelecer a penalidade tal como lançada pelo auto de infração, afastando a recapitulação da multa aplicada na instância inferior, pelo fato de a acusação fiscal se referir à falta de pagamento do ICMS por cancelamento de cupons fiscais, e não pela escrituração irregular de documentos fiscais. Por outro lado, entendeu aplicável a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, em razão de o contribuinte não ter espontaneamente pago de forma antecipada o tributo tido por devido (AIIM n. 4024720-0). Vale destacar que o tema foi

objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 6 – Decadência).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial do Contribuinte foi conhecido em parte e improvido, para afastar a nulidade do acórdão proferido pela Câmara Julgadora, que deixou de conhecer o Recurso Ordinário por falta de impugnação específica da decisão de primeira instância. Segundo o entendimento da Câmara Superior, não teria ocorrido no caso a supressão do duplo grau de jurisdição administrativa, e caberia ao contribuinte ter impugnado todas as razões de decidir da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento Tributário (AIIM n. 4037033-1). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 20 – Nulidades no Lançamento Fiscal).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi parcialmente conhecido e provido, para reestabelecer a cobrança de ICMS em operação envolvendo a remessa de combustíveis para local de armazenamento, sob o entendimento de que não se comprovou, no caso concreto, que o destinatário poderia se enquadrar como Armazém Geral, nos termos do artigo 4º, inciso I, da Lei Estadual n. 6.374/89 c/c artigo 21, Anexo VII, do RICMS/00 (AIIM n. 4.022.637-2). Vale destacar que o tema foi objeto de análise na 1ª fase do projeto Observatório de Jurisprudência do TIT (tema 11 – Operações Realizadas por Armazém Geral).

Do julgamento proferido pela Câmara Superior do TIT sobre operações de remessa para armazenagem – Auto de Infração 4.022.637-2

Para este artigo elegemos o acórdão recentemente proferido pela Câmara Superior referente ao auto de infração n. 4.022.637-2, a fim de verificarmos a consistência deste julgado sobre incidência do ICMS em operações envolvendo remessa de combustíveis para armazém geral considerando as conclusões obtidas durante a 1ª fase do Projeto em que foram analisados acórdãos envolvendo a matéria no período de 2009 a 2017.

O caso analisado pela Câmara Superior envolveu autuação lavrada em face de contribuinte cuja atividade principal consiste na cultura e industrialização de cana de açúcar para produção de açúcar e álcool (usina), com estabelecimento localizado no Estado de São Paulo.

A empresa autuada, na consecução de suas atividades, teria remetido combustível (parte da produção própria de etanol e óleo diesel adquirido de terceiros) dentro do território paulista, com destino à pessoa jurídica diversa, cujo objeto social abrange a “locação de espaço útil a terceiros para armazenamento de combustíveis”.

Ao analisar as operações realizadas, a Fiscalização estadual lavrou o auto de infração com base nas seguintes acusações fiscais (destacamos aqui somente os itens da autuação relevantes para o presente artigo, e que foram objeto do Recurso Especial interposto pela Fazenda Estadual, e apreciado pela Câmara Superior): (i) falta de pagamento do ICMS correspondente à saída do combustível da usina com destino ao local de seu armazenamento no território paulista; e (ii) necessidade de estorno do crédito de ICMS apropriado pela usina autuada no momento da entrada do óleo diesel adquirido de terceiros, considerando que tal combustível não teria sido empregado para fins de

produção, ao ter sido remetido para estabelecimento de terceiro (local do armazenamento).

A autuação partiu da premissa de que o destinatário do combustível não poderia ser enquadrado como “armazém geral” de combustível, para fins de aplicação da hipótese de não incidência do ICMS prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei Estadual n. 6.374/89.

A Fiscalização embasou seu entendimento no fato de que a pessoa jurídica que recebeu os produtos teria como atividade principal aquela classificada no CNAE 47.34-8/00, de “comércio varejista de combustíveis para veículos automotores” e o fato da remetente do combustível ser uma de suas sócias. Tais fatos, no entender da Fiscalização, demonstrariam que houve omissão da saída de combustível da usina no momento em que ocorreu a saída para o local de armazenamento.

Em síntese, o simples fato de o contrato social da empresa destinatária do combustível descrever como uma de suas atividades a locação de espaço para armazenamento de combustível não seria suficiente para torná-la um armazém geral, ainda que por equiparação, como disciplinado no artigo 21, Anexo VII, do RICMS/00.

Ao apresentar sua defesa administrativa, a usina autuada alegou que efetuou as operações de saída a título de “remessa para armazenagem”, e apresentou contrato de locação do espaço utilizado no imóvel da empresa destinatária para o armazenamento do combustível. Isso porque, o combustível armazenado teria abastecido os veículos da própria usina, utilizados na produção de açúcar e etanol (plantio e colheita da cana de açúcar, por exemplo), e que o volume de combustível armazenado seria, inclusive, compatível com o consumo da usina em seu processo produtivo.

O caso em questão ilustra as discussões que são comuns no âmbito do Tribunal de Imposto e Taxas nas operações envolvendo a remessa (e o retorno) para armazenagem, no caso específico a armazenagem de combustível, que são albergadas pela não incidência do ICMS de acordo com a legislação paulista, mas desde que a remessa seja realizada para empresas constituídas, e que notadamente atendam aos requisitos próprios, para estabelecer-se como um Armazém Geral.

Mantida a autuação em primeira instância administrativa, o Recurso Ordinário do contribuinte foi apreciado pela 2ª Câmara Julgadora do TIT, que, por voto de qualidade de seu Presidente, em divergência instaurada à época pela Ilma. Julgadora Suzana Comelato Guzman, foi provido para cancelamento dos itens acima descritos relativos à armazenagem de combustível.

Assim, o acórdão que resultou de tal julgamento, o qual a Fazenda Estadual buscava reformar perante a Câmara Superior, pautou seu entendimento na valoração das provas apresentadas no processo administrativo, considerando que o destinatário da mercadoria poderia se enquadrar como armazém, ainda que seu objeto social contemplasse outras atividades.

Para seu convencimento, a 2ª Câmara Julgadora avaliou os seguintes aspectos:

1. nas notas fiscais de saída houve menção à expressão saída para armazenagem, tendo como destinatária o armazém designado;
2. em outra ocasião, o Fisco Estadual Paulista lavrou auto de infração em face do destinatário, na condição de armazém, por haver recebido e depositado mercadorias que haviam sido remetidas sem acompanhar a documentação fiscal hábil;

3. a Autoridade Fiscal que lavrou a autuação havia declarado que desde 2005 a empresa destinatária da mercadoria atua tão só como depositário de combustíveis de terceiros, não realizando atos de comércio varejista; e

4. as notas de saída mencionam em seu corpo que se referem às notas de entrada específicas, mencionando expressamente tratar-se de remessa para armazenagem.

Nesse contexto, entendeu-se que se encontravam presentes elementos factuais que davam conta de que o negócio jurídico firmado seria mesmo o de logística, conforme contrato firmado entre as partes, prevendo obrigações contratuais relativas à guarda do combustível armazenado.

No entanto, ao julgar o Recurso Especial interposto pela Fazenda Paulista, por unanimidade, a Câmara Superior reformou referido acórdão, reestabelecendo a cobrança tal como originalmente lançada, partindo de fundamento distinto daquele discutindo até então naqueles autos. É dizer, mais do que a necessidade de comprovar que exerce a atividade de armazenagem, caberia à usina autuada demonstrar também que o destinatário do combustível cumpre os requisitos do artigo 21, Anexo VII, do RICMS/00, mais especificamente os requisitos exigidos pelo órgão regulador responsável, no caso a Agência Nacional do Petróleo (“ANP”), questão essa que, pelo que foi possível extrair da decisão recorrida, não havia sido analisada na instância inferior.

Ao analisarmos os julgamentos dos paradigmas que embasaram o cabimento do Recurso Especial interposto (Acórdão DRT 09 – 1139858/2011, Ilmo. Julgador Relator Inacio Kazuo, da 15ª Câmara Julgadora e Acórdão DRT 09 –

4021417/2013, Ilma. Julgadora Redatora Suely Margonato Ribeiro Galerani, da 7ª Câmara Julgadora), muito embora tenham envolvido situações fáticas semelhantes, inclusive com as mesmas partes (usina autuada e armazém destinatário), aferiu-se que em apenas um deles esse mesmo ponto (observância ao requisitos exigidos pelo órgão regulador responsável) foi ponderado e serviu de fundamento para manutenção da exigência fiscal.

Fazemos referência ao Acórdão DRT 09 – 4021417/2013, cujo voto vencedor proferido pela Ilma. Julgadora Redatora Suely Margonato Ribeiro Galerani naqueles autos, assim salientou:

“Em primeiro lugar, é preciso registrar que toda a atividade de produção, comercialização no atacado e no varejo, de combustíveis, está regulamentada por órgão federal, ou seja, a ANP-Agência Nacional de Petróleo. Portanto, a Fazenda Estadual apenas promove o cumprimento das regras estabelecidas por aquele órgão controlador.

Nessa esteira, foi editada a Portaria CAT-28/2005, em parte alterada pela Portaria CAT-02/2011. Os dois diplomas normativos, com esteio na Lei 6374/89 e na Lei 11929/2005, sujeitam os contribuintes que exercem tais atividades à comprovação de requisitos mínimos, entre eles a capacidade financeira, inexistência de antecedentes desabonadores e especialmente o atendimento às normas da ANP.

Assim, um dos argumentos da Recorrente de que exerceria a atividade de depósito de combustíveis ou que seu contrato social a autorizaria a exercer, cai por terra, UMA VEZ NÃO COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO DA ANP PARA O EXERCÍCIO DESTA ATIVIDADE.

Deste modo, não se aplicam à Recorrente as disposições do artigo 21 do Anexo VII, do RICMS/00, pois o preceito contém exigência específica de atendimento às normas federais, como antes referido. Confira-se: (...)

O fisco afirma a irregularidade das atividades da Recorrente, que, por sua vez, não trouxe provas em sentido contrário, de que exerceria apenas atividades de locação de espaços para terceiros e não mais venda a varejo de combustíveis. (...).”

Já a manutenção do lançamento pelo Acórdão DRT 09 – 1139858/2011 se deu, especialmente, pela necessidade do armazém geral não exercer atividade que gere valor agregado, ou seja, inexistência da atividade comercial (ainda que tal atividade formalmente constasse de seu objeto social), com o objetivo de mitigar eventual risco de sonegação.

Da análise do recente julgado em comparação com as conclusões obtidas na 1ª fase do projeto de pesquisa

Por ocasião da primeira fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT, dos acórdãos analisado¹ foram destacadas algumas conclusões gerais: (i) as regras especiais se aplicam exclusivamente às empresas que estejam juridicamente constituídas como Armazém Geral com a comprovação de registro perante a Junta Comercial nos termos do Decreto n. 1.102/1903;

¹ No levantamento inicial, período compreendido entre 2009 e 2017 (data de publicação), foram identificados 178 (cento e setenta e oito) Acórdãos contendo a totalidade das palavras chaves indicadas. Desse total após comparativo e identificou-se a existência de duplicidades, e por essa razão foram excluídos 78 (setenta e oito) Acórdãos repetidos. Prosseguindo com a análise dos Acórdãos remanescentes, foram excluídos 33 (trinta e três) que envolviam matéria diversa do objeto do presente estudo (por exemplo, decadência, nulidade, conversão do julgamento em diligência, etc.), restando 67 (sessenta e sete) Acórdãos que adentraram à matéria e foram devidamente analisados no estudo.

(ii) grande parte das autuações decorrem da inobservância de obrigações acessórias por parte dos depositantes ou Armazém Geral; e (iii) as interpretações conferidas aos casos concretos são restritivas, não havendo flexibilização da regra, nem mesmo quando o erro cometido pelo contribuinte não tenha implicado prejuízo efetivo ao Estado.

Considerando estas conclusões da 1ª fase, constata-se que o recente precedente da Câmara Superior ora examinado (AIIM n. 4.022.637-2) reafirma tais premissas e aponta para a tendência seguida pelo Tribunal de Impostos e Taxas de exigir de que a pessoa jurídica que exerça atividade de armazém geral o faça de maneira exclusiva, sem a possibilidade de que tenha, ainda que apenas formalmente, outro objeto social, em especial atividade relativa à atividade comercial (muito embora a legislação não imponha tal condição expressamente), como também que o contribuinte comprove que cumpre além dos requisitos exigidos para a atividade de armazenamento, também aqueles estipulados pelo órgão regulador responsável pela atividade que exerce, se for o caso.

Tatiane A. Mora Xavier
Vanderlei de Souza Junior

17. ICMS no transporte de mercadorias destinadas ao exterior

Tribunal mantém entendimento contrário ao STJ sobre a cobrança do ICMS no transporte de mercadorias exportadas

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo.

Consideramos nesse artigo os acórdãos publicados de 27.05.2019 a 08.06.2019.

Nesse período, foram publicados 26 acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT/SP, dos quais:

- 14 acórdãos sem análise de mérito, em decorrência do não conhecimento do recurso especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de prequestionamento e/ou de dissídio na interpretação da legislação (Lei n. 13.457/2009, art. 49), pagamento do débito, ausência de nulidade, falta de paradigma, perda do objeto, existência de súmulas ou de entendimento consolidado da Câmara Superior do TIT sobre a matéria (AIIMs ns. 4032829-6, 4039240-5, 4032311-0, 4020857-6, 4061681-2, 4017318-5, 4039122-0, 4018077-3, 4035034-4, 4035080-0, 4036277-2, 4086769-9, 4036660-1 e 4001602-0).

- 2 acórdãos em que o recurso especial do contribuinte foi parcialmente conhecido e provido, para reclassificação a penalidade para a alínea Z-5 do inciso IV do art. 85 da Lei n. 6.474/89 (AIIMs ns. 4044628-1 e 4045470-8).
- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi parcialmente conhecido e provido, para glosar créditos de ICMS decorrentes da aquisição de veículos destinados à manutenção da rede de distribuição de energia elétrica (AIIM n. 4083951-5).
- 1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi parcialmente conhecido e desprovido, pois a comprovação da aprovação do lançamento pela Comissão de Controle de Qualidade a que se refere a Portaria CAT n. 115/14 não é elemento indispensável à instrução do AIIM (AIIM n. 4095794-9).
- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e provido, para determinar a aplicação da taxa Selic somente a partir da regulamentação da Lei n. 16.497/17 pelo Decreto n. 62.761/17, que entrou em vigor em 01/11/17 (AIIM n. 4104671-7).
- 1 acórdão em que o recurso especial foi conhecido e provido, para determinar a aplicação do valor venal de referência do ITBI no cálculo do ITCMD sobre a transmissão de bens imóveis, e o recurso especial do contribuinte foi parcialmente conhecido e desprovido, para afastar a decadência, cujo prazo se inicia com a homologação do cálculo do imposto nos autos do inventário (Súmula 114 do STF) ou da primeira data em que a Fazenda tenha tomado conhecimento do referido montante no curso do processo, e não com a morte do autor da herança (AIIM n. 4095095-5).
- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e parcialmente provido, para restabelecer a multa pelo cancelamento irregular de nota fiscal, mantendo-se o cancelamento da

exigência do principal pelas particularidades do caso (AIIM n. 4022090-4).

- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e desprovido, mantendo a opção do contribuinte pelo crédito outorgado de ICMS (AIIM n. 4026437-3).

- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e provido, pois a presença de irregularidades em documentos fiscais excluiria a presunção de boa-fé do contribuinte, e o recurso especial do contribuinte foi julgado prejudicado (AIIM n. 4025542-6).

- 1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi conhecido parcialmente e provido, para aplicação da imunidade quanto ao ICMS em relação a operações de importação realizadas por entidades de assistência social sem fins lucrativos (AIIM n. 4047280-2).

- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e provido, por se entender que houve declaração falsa na emissão de notas fiscais, afastando-se a alegação de que a pretensão fazendária demandaria reexame das provas, e o recurso especial do contribuinte não foi conhecido (AIIM n. 4036705-8).

- 1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi parcialmente conhecido e desprovido, para determinar a incidência do ICMS sobre os serviços de transporte no território nacional de produtos a serem exportados (AIIM n. 4023502-6).

Do julgamento sobre a incidência de ICMS nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior – AIIM n. 4023502-6

Neste artigo, escolhemos examinar o acórdão proferido pela Câmara Superior do TIT no julgamento do AIIM n. 4023502-6, a fim de verificar a adequação desse julgado com a jurisprudência do STJ e do TJ/SP sobre o tema.

O contribuinte interpôs recurso especial para reformar o acórdão da Câmara baixa do TIT/SP que manteve a exigência fiscal, fundamentada em não recolhimento do ICMS sobre prestações que se sujeitariam à incidência do imposto segundo o entendimento do Fisco Estadual. No caso concreto, o contribuinte transportou as mercadorias do Município de Luiz Antonio/SP até o Município de Santos/SP. Posteriormente, as mercadorias foram remetidas para outro país (i.e., foram exportadas).

Vale lembrar que esta discussão foi objeto de análise durante a 1ª fase do Projeto no grupo de pesquisa que tratou de “Operações de exportação e as remessas intermediárias com fim específico de exportação”. Naquela oportunidade foram analisados 53 acórdãos proferidos em sede de recursos ordinário e especial no período de agosto de 2009 a maio de 2017. De acordo com as conclusões obtidas naquela fase:

a Câmara Superior do TIT posicionou-se no sentido de que é devido o ICMS sobre as prestações de serviço de transporte de mercadorias entregues em território nacional para exportação (defendendo não haver imunidade, nem isenção), contrariando a jurisprudência firmada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – ressalta-se que os autos de infração analisados referem-se a fatos geradores anteriores ao Decreto n. 56.335, de 27/10/2010 (que acrescentou o art. 149 ao Anexo I do Regulamento do ICMS e passou a prever expressamente a isenção no transporte intermediário de mercadoria destinada à exportação);

nos casos em a discussão se deu sob a ótica do Convênio ICMS 04/2004, a Câmara Superior proferiu decisões favoráveis aos contribuintes, considerando que a prestação de serviço de transporte de cargas dentro do Estado de São Paulo estaria isenta do ICMS;

as Câmaras Julgadoras possuem entendimentos *pro e contra* aos contribuintes, mas a maior parte dos julgados proferidos em sede de recurso ordinário seguiu o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que há isenção no transporte de mercadorias para exportação, nos termos do art. 3º, II, da Lei Complementar n. 87/96

No precedente ora analisado, o contribuinte sustentou nas razões recursais que o transporte de mercadorias destinadas à exportação é imune e isento do ICMS (art. 3º, II, da LC 87/1996). Além disso, alegou-se que o imposto não incidiria no transporte intermunicipal de mercadorias quando se inicia e termina dentro do mesmo Estado, nos termos do Convênio ICMS n. 04/04.

O recurso especial não foi conhecido quanto à aplicação do Convênio ICMS n. 04/04 ao caso, por ausência de prequestionamento, tendo em vista que tal matéria não foi analisada pelo acórdão recorrido. Quanto ao restante, o recurso foi conhecido, porém, foi-lhe negado provimento por maioria (10×6). A ementa do julgado é a seguinte:

“ICMS 1 e 2. FALTA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO A MENOR NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS DE ICMS DESTACADO EM CTRCS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS. EXPORTAÇÃO. Matéria já foi amplamente apreciada por esta Corte, prevalecendo o entendimento pela incidência do ICMS no serviço de transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias, ainda que as mercadorias transportadas se destinem para o exterior. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. PARCIALMENTE CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO”.

Segundo o relator, Juiz João Maluf Junior, prevalece na Câmara Superior do TIT/SP o entendimento de que “a não in-

cidência prevista na Lei Complementar 87/96 estabelece apenas que o imposto não incide sobre prestações que destinem serviços ao exterior e não sobre prestação de serviço de transporte que destine mercadoria para o exterior, na esteira das decisões proferidas nos processos DRT-09-313795/10 e DRT-11-102992/07. Ao final, o relator menciona que esse entendimento está amparado, também, na Resposta à Consulta n. 20/2005² e que a jurisprudência do STF se firmou no sentido de que a imunidade prevista no art. 155, §2º, X, “a”, da CF não compreende o serviço de transporte de mercadorias destinadas à exportação.

No voto vista, o Juiz Eduardo Soares de Melo asseverou que deve ser aplicada, ao caso, a isenção prevista no art. 3º, II, da LC 87/1996, conforme a jurisprudência do STJ sobre a matéria. Esse entendimento, contudo, restou vencido.

A leitura da decisão em comento, assim como dos precedentes por ela referidos, indica que a Câmara Superior não desconhece a posição do STJ, porém, vem optando por seguir a orientação do STF sobre a matéria, como se ambas fossem antagônicas.

² Confira-se o entendimento fazendário: “5. Este órgão consultivo, analisando questionamento semelhante, explicitou o entendimento de que, no caso, deve ser observado que se trata de dois fatos geradores distintos: a operação de saída da mercadoria com destino ao exterior, não-sujeita ao ICMS;

a prestação de serviço de transporte dessa mercadoria do local do estabelecimento exportador até o local de embarque ou até a empresa comercial exportadora, situados em território nacional. 6. Note-se que quando o trajeto envolver mais de um Município, configura-se uma prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, já que essa prestação autônoma não está destinando mercadorias diretamente ao exterior e seus efeitos exauram-se dentro do territorial nacional. 7. Portanto, na prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual de mercadorias destinadas à exportação ou à empresa comercial exportadora incidirá o ICMS nos termos do inciso II do artigo 2º da Lei Complementar 87/96 (artigo 1º, inciso II, do RICMS/2000)” (destaques do original)

Entretanto, as decisões das Cortes Superiores se baseiam em normas desonerativas distintas e complementares (imunidade e isenção), não existindo discrepância entre elas que justifique a “preferência” pela orientação do STF, em detrimento da do STJ.

Com efeito, o art. 155, §2º, X, “a”, da CF prevê que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados a destinatários no exterior. Entretanto, a norma constitucional referida não esgota o trato da desoneração do ICMS nas exportações, pois o art. 155, §2º, XII, “e”, da CF outorga competência específica à lei complementar para “*excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos expressamente mencionados no inciso X, a*”.

No exercício dessa competência, a LC 87/1996 exclui do ICMS as “*operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias (...) ou serviços*” (art. 3º, II).

Assim, no tocante aos serviços sujeitos ao ICMS, enquanto a CF imuniza aqueles “*prestados a destinatários no exterior*”, a LC 87/96 isenta “*as prestações que destinem ao exterior mercadorias*”. Ou seja, a desoneração do ICMS alcança não só os serviços exportados (por força da imunidade do art. 155, §2º, X, “a”, da CF), mas também aqueles cujo custo se agrega ao preço das mercadorias exportadas, encarecendo-as, como se dá com o transporte nacional (por força da isenção do art. 155, §2º, XII, “e”, da CF c/c art. 3º, II, da LC 87/1996). O objetivo das normas exonerativas é eliminar o “custo Brasil”, de modo a garantir a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, seguindo o princípio pelo qual “não se exportam tributos”.

É evidente, portanto, que o alcance da desoneração do ICMS em relação aos serviços relacionados à atividade de exportação não se resolve apenas com base na imunidade do art. 155, §2º, X, “a”, da CF, sendo necessário verificar, também, o alcance da isenção veiculada em lei complementar editada com fundamento na competência exonerativa heterônoma prevista no art. 155, §2º, X, “e”, da CF.

Tanto é assim que, a despeito de o STF ter interpretado o art. 155, §2º, X, “a”, da CF no sentido de que a imunidade constitucional não abrange os serviços utilizados no transporte de mercadorias com destino ao exterior (RE n. 196.527/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ 13/08/1999, dentre outros), aquela Corte igualmente reconhece que “*deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar* (RE n. 212.637/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 17/09/1999). Por isso, não se insere na competência jurisdicional do STF analisar o trato dado à matéria pela lei complementar (ARE n. 770.516 AgR/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 09/06/2016; ARE 1.094.125 AgR/RN, Rel. Min. Gilmar Mendes³ – Dje: 29/11/2018).

Diante disso, assume especial relevância a orientação fixada pela 1ª Seção do STJ há mais de 10 anos e que continua

³ Confira-se, a propósito, o seguinte trecho do voto condutor do Ministro Gilmar Mendes: “*Inicialmente, verifico que o agravante insiste na confusão que faz entre isenção e imunidade tributária, porquanto o Tribunal de origem não afastou a incidência do ICMS sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal de produtos industrializados destinados ao exterior com fundamento na imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, mas sob o fundamento de que as operações objeto desta ação estavam acobertadas pela isenção conferida pela Lei Complementar 87/1996, além da repetição, no mesmo sentido, da Lei Estadual 6.968/93*”.

sendo observada pelas suas duas turmas de direito público⁴, no sentido de que “o art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias” (REsp n. 710.260/RO, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 14/04/2008).

Afinal, compete ao STJ dar a última palavra sobre a interpretação do art. 3º da Lei Complementar n. 87/1996, de sorte

⁴ Vide, e.g., 1ª Turma: AgInt no ARESp n. 455.010/MS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 20/05/2019; 2ª Turma: REsp n. 1.793.173/RO, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 22/04/2019. O Tribunal de Justiça de São Paulo guarda precedentes no mesmo sentido:

“APELAÇÃO CÍVEL – ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – ICMS – Serviços de transporte intermunicipal de mercadorias destinadas à exportação – Lei Complementar n. 87/96 que expressamente isenta do ICMS as operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior – AIIM que deve ser anulado – Entendimento pacificado pelo C. STJ em sede de Embargos de Divergência (REsp 710260) – Precedentes deste Tribunal – Sentença reformada – Recurso da autora provido – Reexame necessário prejudicado” (Processo n. 1053608-38.2017.8.26.0053, Rel. Des. Maria Laura Tavares, 5ª Câmara de Direito Público, p. 08/02/2019).

“RECURSO VOLUNTÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO – REEXAME NECESSÁRIO – Embargos à execução fiscal – ICMS – Pretensão da desconstituição dos créditos tributários insertos na CDA n. 1.178.387.369, que instrui a execução fiscal objeto dos embargos [Processo 0000948-39.2015.8.26.0511], decorrente do AIIM n. 3.111.201-8 – Lançamento de crédito tributário decorrente [de] transporte intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior no território paulista – Sentença de procedência – Inconformismo da FESP. Imunidade constitucional (art. 155, X, “a”, da CF) e isenção (LC n. 87/96, art. 3º, II). Operações de transporte intermunicipal de mercadorias destinadas à exportação que são isentas de ICMS – Exegese do art. 3º, II, da Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir) – A finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional. Precedentes deste Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo e do E. STJ – Sentença que julgou procedentes os embargos à execução, para desconstituir o crédito tributário exigido pela Fazenda do Estado de São Paulo na CDA n. 1.178.387.369, decorrente do AIIM n. 3.111.201-8, determinando em consequência a extinção da respectiva Execução Fiscal, mantida – Recurso voluntário da FESP, improvido – Reexame necessário, improvido” (Processo n. 0001113-86.2015.8.26.0511, Rel. Des. Marcelo L. Theodósio, 11ª Câmara de Direito Público, p. 23/05/2018).

que o afastamento da isenção do ICMS reconhecida ao transporte interno de mercadorias exportadas, com apoio no entendimento do STF acerca da imunidade do art. 155, §2º, X, a, da CF, implica não só confusão entre os conceitos tributários de imunidade e isenção, como declaração implícita de inconstitucionalidade da referida norma legal (tal como interpretada pelo órgão judicial competente), o que é vedado ao TIT (art. 28 da Lei n. 13.457/2009)⁵.

CONCLUSÃO

Do exposto, verifica-se que a Câmara Superior do TIT vem mantendo posição firme quanto à incidência do ICMS sobre o serviço de transporte interno de mercadorias destinadas à exportação, realizado em período anterior à edição do Decreto n. 56.335/2010.

Entretanto, tal orientação está em desacordo com a pacífica jurisprudência do STJ quanto à aplicação, ao caso, da isenção prevista no art. 3º, II, da LC 87/96, que complementa a imunidade do art. 155, §2º, X, “a”, da CF, como reconhece o STF.

⁵ “Artigo 28 – No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I – em ação direta de inconstitucionalidade; II – por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo; III – em enunciado de Súmula Vinculante.” Neste dispositivo compreende-se a declaração implícita de inconstitucionalidade, por aplicação analógica da Súmula Vinculante n. 10 do STF: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

Nesse contexto, seria de todo recomendável que, em cumprimento aos deveres da Administração Fazendária estabelecidos no art. 8º da LC 939/2003⁶, a matéria fosse reexaminada pela Câmara Superior do TIT em outra oportunidade, de modo a uniformizar a aplicação do direito federal inclusive no âmbito administrativo e evitar litígios desnecessários que só geram custos e insegurança jurídica.

Hugo Funaro

Cesar Augusto Seijas de Andrade

⁶ “Artigo 8º – A Administração Tributária atuará em obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, interesse público, eficiência e motivação dos atos administrativos.”

18. Princípio da consunção/absorção de multas

Câmara Superior afasta sua aplicação em razão da autonomia dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo.

Consideramos nesse artigo os acórdãos publicados de 24.06.2019 a 05.07.2019

Nesse período, foram publicados 12 acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT/SP, dos quais:

9 acórdãos sem análise de mérito, em decorrência do não conhecimento do recurso especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de prequestionamento e/ou de dissídio na interpretação da legislação (AIIM’s ns. 4055667-0, 4026601-1, 4103683-9, 4036162-7, 4044204-4, 4070276-5, 4060787-2, 4100404-8 e 4020530-7).

1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e desprovido, para manter o reconhecimento da ilegitimidade passiva do Tabelião, cuja responsabilidade é subsidiária e não solidária, em caso de cobrança de ITCMD na partilha de usufruto e da nua propriedade, nos termos do art. 49 da Lei 13.457/09, art. 134 do CTN e art. 8º, I, da Lei 10.705/2000 (AIIM n. 4088534-3).

1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi parcialmente conhecido e desprovido, em razão da ilegitimidade passiva do substituído. pois uma vez não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição, a notificação deve ser feita ao substituído e não ao substituto e o não atendimento a esta notificação dá margem à lavratura do AIIM. Não poderia o substituído ser apenado sem cometimento de infração; notificação para pagamento de tributo não atendida pelo substituto não daria margem à penalização atribuível ao substituído (AIIM n. 4079928-1).

1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi conhecido apenas na parte que requer aplicação do princípio da absorção, sendo julgado improcedente por entender tratar-se de dois estabelecimentos distintos que realizaram duas situações infracionais também distintas (a transferência indevida, nestes autos e o recebimento indevido, no processo AIIM 3158141-9) não cabendo, portanto, a absorção da multa (AIIM n. 4000848-4). Este caso será detalhado abaixo.

Do Julgamento do AIIM n. 4000848-4 – Não aplicação do princípio da consunção/absorção de multas.

O princípio da consunção busca evitar a responsabilização dúplice (*non bis in idem*) por um fato delitivo que esteja contido em outro, mais abrangente, por meio da absorção do delito meio (em regra, de menor gravidade) pelo delito fim¹. No âmbito do Direito Tributário, a aplicação do princípio da consunção está restrita às sanções decorrentes do descumprimento

¹ Relembre-se que o princípio da consunção, também conhecido como princípio da absorção, tem suas origens no Direito Penal, onde é amplamente aplicado. Segundo tal princípio, em face a um ou mais ilícitos penais, denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o primeiro, chamado consuntivo, anterior ou posterior, mas sempre intimamente ligado, dependentemente deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave

de obrigação acessória, por serem compreendidas como elemento descritivo ou circunstância graduadora da multa pelo inadimplemento do tributo.

Trata-se de tema analisado no “Capítulo 20 – Nulidades no Lançamento Fiscal”² do Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP, que demonstrou que a jurisprudência majoritária da Câmara Superior era favorável aos contribuintes (57,14%), assim como as Câmaras Baixas (61,54%). No total, 60% dos acórdãos analisados sobre esse tema foram favoráveis aos contribuintes.

Conforme levantamento efetuado pelo grupo de pesquisa, o entendimento majoritário adotado pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo é de que a infração mais gravosa absorve a de menor gravidade, especialmente quando o contribuinte é penalizado por infração decorrente do (i) descumprimento de obrigação acessória e pelo consequente creditamento indevido do imposto (por exemplo, a falta de exibição de documento fiscal e crédito indevido); e (ii) do inadimplemento da obrigação principal (por exemplo, emissão de documentos fiscais com declaração falsa e a falta de recolhimento do imposto sobre tais operações).

No caso em análise, AIIM n. 4000848-4, a infração se deu em razão da transferência de crédito de ICMS, sem a observância dos requisitos legais, para outro estabelecimento do mesmo titular, cuja glosa ocorreu no AIIM n. 3.159.021-4. A Recorrente alega que não poderia haver cobrança da multa nestes autos, uma vez que já está sendo cobrada do imposto correspondente à glosa do crédito, inclusive com multa punitiva específica, no AIIM n. 3.159.021-4.

² Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-nulidades-no-lancamento-fiscal-02052018>

O Voto vencedor, do Juiz Argos Campos Ribeiro Simões, entendeu que por se tratar de estabelecimentos distintos da mesma pessoa jurídica, considerados autônomos diante da ocorrência de operações entre eles (artigo 12, I da LC 87/96), então não se aplicaria o princípio da consunção/absorção, na medida em que seriam duas pessoas jurídicas distintas que realizaram duas situações infracionais também distintas: nestes autos uma filial é autuada pela transferência indevida do crédito e no processo AIIM 3158141-9, outra filial é autuada pelo recebimento indevido do crédito.

Já o Voto-vista vencido, do Juiz Edison Aurélio Corazza, entendeu de forma diversa. Em seu voto, esclareceu que o “item 2” do AIIM em discussão trata de transferência de créditos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, efetuada através de um ato único de sua administração e, dessa forma, não poderia representar mais de uma infração, visto que a transferência é o meio para o recebimento. Assim, no entender do Juiz, houve a exigência de multa pelo recebimento do crédito e, ao mesmo tempo, a cobrança do imposto e a exigência da multa pela transferência do crédito indevidamente realizada, tudo em face do mesmo contribuinte.

Ressalta que embora o Relator tenha razão ao afirmar que os estabelecimentos são autônomos para fins de ICMS, esta ficção só tem o alcance que a lei efetivamente lhe deu e referida autonomia deve ser vista restritivamente, como centros de apuração do imposto devido ou para fins de cumprimento de obrigações instrumentais do contribuinte. Porém, não constitui razão suficiente para dar ao estabelecimento o status de contribuinte autônomo.

O Voto cita que o Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, REsp 939.262 AM, DJe de 9-12-2011) entende que é a pessoa jurídica – e não

a filial, que sequer tem personalidade jurídica própria – quem assume os direitos e obrigações decorrentes do ato ou do negócio celebrado e, portanto, quem assume, com todo o seu patrimônio, a correspondente responsabilidade.

Sobre o tema, menciona as lições de Souto Maior Borges, para quem os estabelecimentos autônomos de uma empresa constituem organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa considerada como unidade econômica. Embora os estabelecimentos autônomos não sejam pessoas jurídicas, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto o que importa em lhes reconhecer uma certa capacidade jurídica de direito tributário.

Assim, apesar de cada estabelecimento da empresa constituir uma unidade funcional autônoma, ele faz parte de uma mesma massa patrimonial. Tanto é assim que o patrimônio total do empresário constitui garantia comum de todos os credores, independentemente de os respectivos créditos estarem ou não vinculados à exploração deste ou daquele estabelecimento. Da mesma forma, a falência alcança todos os estabelecimentos do empresário, que formam uma única “massa falimentar”.

Não há, portanto, como atribuir ao estabelecimento isolado a natureza de um patrimônio dotado de autonomia em relação ao patrimônio geral. O mesmo raciocínio é válido para os atos praticados, visto que a administração é da pessoa jurídica, não tendo o estabelecimento um comando independente. Por esta razão, a par da lei tributária atribuir autonomia para os estabelecimentos, ela só se dá com o fim de exigência do imposto, não podendo o intérprete avançar além do seu texto, atribuindo independência para atos que são faces da mesma moeda, como é o caso de transferir e receber créditos, quando realizados pela mesma pessoa jurídica.

Conclui o Voto vencido entendendo que a pessoa jurídica autuada, embora tenha realizado duas situações infracionais distintas (nestes autos pela transferência indevida e nos autos AIIM 3.159.021-4 o recebimento do crédito) uma conduta deve ser absorvida pela outra, razão pela qual vota pelo cancelamento do item 2 do AIIM dada a consunção com o quanto lançado no AIIM 3.159.021-4.

O Julgamento terminou com 8 votos contra e 7 votos a favor da aplicação do princípio da absorção.

Conclusão

Embora o julgado ora analisado tenha afastado a aplicação do princípio da consunção contrariando a tendência favorável dominante, é preciso ressaltar que o resultado do julgamento desta matéria sempre dependerá da análise do caso concreto e das situações descritas na autuação, de modo que, em não se verificando o nexo de causalidade entre as condutas ou mesmo a ausência de identidade entre os fatos, o lançamento tende a ser mantido em sede recursal.

No caso concreto, a solução da controvérsia dependeu da convicção da julgadores quanto à autônoma dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, restando vencedor o entendimento de que as multas praticadas entre estabelecimentos distintos não são passíveis de absorção.

Lina Santin

19. ICMS na importação de bem por entidade de assistência social

Tribunal aplica precedentes do STF e cancela auto de infração em razão de imunidade tributária

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior, sobre os mais diversos temas.

Consideramos nesse artigo os acórdãos publicados no período compreendido entre 08/07/2019 a 03/08/2019, cujos temas podem ser, em suma, assim descritos:

- 16 acórdãos sem análise de mérito, em razão do não conhecimento (total ou parcial) do Recurso Especial, por ausência de paradigmas, impossibilidade de reanálise do conjunto fático-probatório e por ter havido pagamento ou desistência dos recursos (AIIMs 4108726-4; 4036915-8; 4094733-6; 3148625-3; 4038808-6; 3150384-6; 4030493-0; 4037507-9; 4038690-9; 4039062-7; 4045421-6; 4057802-1; 4079051-4; 4101357-8; 4104308-0; 4104938-0 e 4108193-6);
- 1 acórdão vedando a dupla penalização do contribuinte, pela aplicação do princípio da absorção da penalidade de menor potencial lesivo por aquela mais gra-

vosa e vedação ao *bis in idem*. Recurso Especial da Fazenda conhecido e, no mérito, improvido (AIIM 3148625-3);

- 1 acórdão reconhecendo o direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de sacolas e sacos plásticos por estabelecimento comercial varejista, para acondicionamento e transporte das mercadorias. Recurso especial da Fazenda Pública conhecido e desprovido (AIIM 4055106-4);

- 1 acórdão que não reconheceu a boa-fé de vendedor de mercadorias a destinatário inexistente, por ausência de provas. Recurso especial da fazenda pública parcialmente conhecido e provido (AIIM 4077577-0);

- 2 acórdãos sobre decadência nas infrações relativas ao crédito do ICMS, com aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Recurso especial da Fazenda Pública conhecido e provido (AIIM 4060379-9 e AIIM 4064524-1);

- 1 acórdão que admitiu a recapitulação de penalidade aplicada em razão da emissão de DANFE com valores diversos dos contidos nas notas fiscais eletrônicas. Recurso Especial do contribuinte conhecido parcialmente e dado provimento (AIIM 4044499-5); e

- 1 acórdão reconhecendo a imunidade de entidade de assistência social quanto ao ICMS na importação de bens. Recurso Especial da Fazenda conhecido e no mérito improvido. (AIIM 4060786-0).

Selecionamos para análise neste artigo, a decisão proferida no AIIM 4060786-0, que trata da imunidade de entidade de assistência social quanto ao ICMS na importação de bens,

em que foi reconhecida a competência do Tribunal Administrativo para a apreciação de normas constitucionais, aplicando-se precedentes judiciais, de modo a cancelar definitivamente a cobrança constituída ao arrepio da legislação e jurisprudência.

No caso concreto, um renomado hospital, reconhecido como entidade beneficente de assistência social, foi autuado pelo fisco paulista sob a acusação de que teria deixado de pagar o ICMS no desembaraço aduaneiro de instrumentos, aparelhos e modelos para treinamentos e computador para monitor de paciente, importados do exterior.

O autuado apresentou defesa administrativa, mas o auto de infração foi mantido em primeira instância; a análise de seu recurso coube à 4ª Câmara Julgadora, que reconheceu a imunidade tributária, cancelando o auto de infração. A decisão discorreu sobre a legislação, requisitos exigidos e provas apresentadas, aplicando precedentes do TIT e do Supremo Tribunal Nacional quanto ao tema.

Diante da decisão favorável ao autuado, a Fazenda Pública interpôs Recurso Especial à Câmara Superior do TIT, apontando decisões proferidas em outros casos paradigmas que, em sua visão, fundamentariam a reforma do julgado, alegando, em resumo, que:

- o TIT não teria competência para reconhecer a imunidade da entidade, devido à limitação imposta pelo artigo 93, II, da Lei n. 13.457/2009;
- o ICMS não estaria abrangido pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, devendo se restringir apenas ao *patrimônio, renda e serviços* da entidade; e

- não foi comprovado o requisito exigido pelo Regulamento do ICMS para fruição de isenção (ausência de mercadorias similares nacionais).

Na sessão de julgamento de 11/06/2019 a Câmara Superior do TIT decidiu conhecer o Recurso Especial da Fazenda, considerando demonstrados os dissídios entre o acórdão examinado e os paradigmas apontados, motivo pelo qual entendeu que deveria julgar a matéria, a fim de harmonizar a jurisprudência do Tribunal.

No entanto, os julgadores, à unanimidade, decidiram negar provimento ao recurso fazendário, mantendo na íntegra a decisão recorrida, para cancelar definitivamente o auto de infração.

O relator consignou em seu voto importante premissa que baseia as razões de decidir: a aplicação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito de a limitação constitucional à instituição de impostos sobre *patrimônio, renda e serviços* de instituições de assistência social sem fins lucrativos alcançar o ICMS. A partir disso, considerou que a decisão recorrida possui estrutura lógico-jurídica suficiente para ser mantida, e adotou os seus próprios fundamentos, motivo pelo qual também será aqui analisada.

A competência do TIT quanto à possibilidade de analisar os requisitos para fruição da imunidade foi o primeiro ponto colocado em discussão, já que, para a Fazenda Pública, o artigo 93, II, da Lei 13.457/09 limitaria o julgamento da matéria em âmbito administrativo.

Com acerto, a 4ª Câmara Julgadora decidiu que a restrição legal impede o reconhecimento prévio de pedidos de imunidade e de isenção no âmbito do TIT, mas não se aplica quando se trata de auto de infração, em que os argumentos e requisitos para sua fruição devem ser analisados, a fim de se verificar a

legalidade (ou não) da constituição do crédito tributário, nos termos do posicionamento das extintas Câmaras Reunidas (Questão de Ordem n. 11, de 2003) e de precedentes a favor do próprio autuado (AIIMs 4.060.792-6, 4.060.787- 2, 4.060.879-7).

Quanto à abrangência da imunidade, a controvérsia posta pela Fazenda girava em torno de se decidir se o ICMS exigido no AIIM, relativo às importações de bens, poderia ser enquadrado em “patrimônio, a renda e serviços” relacionados com as finalidades essenciais da entidade de assistência social.

A decisão contém resposta negativa ao apelo fazendário, afirmando ser equivocada incidência do ICMS, seja na importação, seja em aquisições internas, relativo a uma compra de ativo imobilizado utilizado na atividade essencial da entidade de assistência social, sob o fundamento de que tal cobrança gravaria diretamente o patrimônio, pois o seu custo compreenderia o preço de aquisição mais impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, nos termos do Pronunciamento Contábil CPC n. 27.

Foram citados precedentes da Câmara Superior do TIT (AIIMs 3.045.036, 4028651-4, 4028662-9 e 4074634-3) que aplicaram o entendimento do Supremo Tribunal Federal em julgados que, muito embora não tenham força vinculante, sejam decisões que reiteradamente reconheceram que a imunidade em comento abrange o ICMS relativo à importação de mercadorias utilizadas na prestação dos serviços específicos e finalidades essenciais da instituição de assistência social, sob o fundamento de que não seria adequado distinguir entre bens e patrimônio, pois este se constitui do conjunto daqueles, cumprindo-se verificar, tão somente, se o bem adquirido integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade (Recursos Extraordinários n. 203.755; 401694-0; 175.886; 186.175; 203.755; 225.671).

A decisão não abordou a hipótese de aquisições de mercadorias e bens no mercado interno, por não ser objeto do caso em análise, mas, sobre tal ponto, cabe lembrar que o STF firmou a tese de que “a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”(RE 608.872, Repercussão Geral – Tema 342).

Por fim, também foi ultrapassada a alegação fazendária de que não teria sido preenchido o requisito exigido pelo Regulamento do ICMS para fruição de isenção, qual seja, a comprovação de ausência de mercadorias similares no mercado nacional. Isso porque, o TIT foi firme em decidir que, antes da isenção, devem ser verificados os requisitos para aplicação da imunidade, fixados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional: **(i)** ser entidade de assistência social; **(ii)** sem fins lucrativos; **(iii)** *não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;* **(iv)** *aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;* **(v)** *manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.*

Os referidos requisitos foram comprovados através de documentos como: Decreto que atesta a condição de instituição de assistência social de utilidade pública; certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (CEBAS); e laudo técnico emitido por empresa de auditoria contábil, e considerados cumpridos pela Câmara de origem.

Diante do julgado analisado, verifica-se a aplicação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pelo Tribunal Ad-

ministrativo de Impostos e Taxas, reconhecendo a impossibilidade da cobrança do ICMS nas importações de bens realizadas por instituições de assistência social sem fins lucrativos, vinculados às suas finalidades essenciais, por conta da limitação constitucional.

Não obstante, o recurso fazendário interposto contrariamente aos precedentes já firmados pelo TIT e pelo Poder Judiciário denota a necessidade de que tais procedimentos sejam revistos pelo Estado, a fim de evitar a insegurança jurídica ao administrado e o desnecessário ônus à Fazenda Pública.

Kalinka Bravo

20. A nulidade do auto de infração como garantia da ampla defesa

Câmara Superior cancela auto de infração por erro na acusação fiscal que impossibilita o direito de defesa

Na segunda fase do “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, cujo objetivo é o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo (2009/2017), temos apresentado as decisões mais recentes do Tribunal Administrativo não apenas sobre os vinte temas tratados na obra “Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP” (Ed. Max Limonad) e que foram objeto de artigos publicados no **JOTA**, mas, sobretudo, sobre questões relevantes e atuais que julgamos serem de interesse dos contribuintes e da sociedade civil.

Para este artigo analisamos vinte e nove acórdãos publicados no período de 05.08.2019 a 16.08.2019 proferidos pela Câmara Superior do TIT/SP, dos quais:

- 19 acórdãos sem análise de mérito, em decorrência do não conhecimento do recurso especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de questionamento e/ou de dissídio na interpretação da legislação (Lei n. 13.457/2009, art. 49), pagamento do débito, ausência de nulidade, falta de paradigma, perda do objeto, existência de súmulas ou de entendimento consolidado da Câmara Superior do TIT sobre a matéria (AIIMs n. 4038249-7, 4038705-7, 4059414-2,

4104276-1, 4038683-1, 4053380-3, 4066489-2, 4069002-7, 4075242-2, 4024285-7, 4050183-8, 4055758-3, 4072074-3, 4056372-8, 4037089-6, 4069385-5, 4104112-4, 4042697-0 e 4086783-3).

- 3 acórdãos em que o recurso especial da Fazenda Estadual foi provido para aplicar a Súmula 10/2017 do TIT que estabelece a legalidade da cobrança dos juros e da multa prevista na Lei 13.918/09, mas que chama a atenção um deles (AIIM 4026032-0) pelo não conhecimento em relação à discussão sobre aplicação da “tese da boa-fé” nos casos de recebimento de mercadorias com base em documento inidôneo, por entender que se trata de matéria de prova, mas admitindo a aplicação da “tese” ao caso (AIIMs n. 4026032-0, 4038264-3 e 4038062-2).

- 1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi conhecido e provido, para afastar a cobrança de imposto, na condição de responsável solidário, relativo a operações próprias de saídas de mercadorias, situação em que a Câmara Superior por unanimidade entendeu inaplicável a solidariedade prevista no art. 11, inciso III, do RICMS/00, bem como afastou a cobrança de imposto do substituído tributário fundamentada no art. 267, II, do RICMS, por não haver no acórdão qualquer referência a que tenha o autuado cometido ato eivado de dolo, fraude ou simulação (AIIM n. 4051733-0).

- 2 acórdãos em que o recurso especial da Fazenda Estadual foi conhecido e provido para restabelecer a cobrança de ICMS/ST (AIIM n. 4037267-4 e 4037268-6).

- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e provido para restabelecer cobrança de ITCMD devido pela transmissão “causa mortis” de bens e direitos decorrentes da diferença na avaliação da quotas de capital social.

- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e desprovido para manter a decisão recorrida que cancelou o auto de infração por entender desnecessária a emissão de nota fiscal para acompanhar o trânsito de mercadorias importadas até o destinatário (outro estabelecimento da remetente importadora situado no Estado de São Paulo), tendo em vista que já foi emitida nota fiscal de entrada no momento do desembaraço aduaneiro contendo inclusive a informação da destinação final, consoante o disposto no art. 3º, inciso IV e parágrafo 2º do RICMS e na Resposta à Consulta Tributária n. 17.517/2018 (AIIM 4065239-7).

- 1 acórdão em que o recurso especial da Fazenda foi conhecido e provido para restabelecer cobrança de multa imposta a contribuinte que recebeu serviço de telecomunicação desacompanhado de nota fiscal, afastando a alegação de consunção com a multa punitiva imposta à prestadora do serviço de comunicação por entender que somente pode haver absorção da multa menos grave pela mais grave quando se tratar de imposição a uma mesma pessoa jurídica.

- 1 acórdão em que o recurso especial do contribuinte foi conhecido e provido, para cancelar a cobrança em razão de nulidade do auto de infração por erro na acusação fiscal (AIIM n. 4042131-4).

É sobre este último acórdão que passamos a tratar adiante de forma mais detalhada.

Do julgamento sobre a nulidade do auto de infração por erro na acusação fiscal – AIIM n. 4042131-4

A autuação versava sobre crédito indevido de ICMS decorrente da “aquisição” de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo.

A discussão não demandaria grandes debates além da verificação da boa-fé do contribuinte adquirente, na medida em que há entendimento consolidado tanto no âmbito judicial (STJ – Recurso Especial 1.148.444/MG julgado em sede de repetitivo) como no âmbito administrativo (julgamento firmado em sessão monotemática realizada em 29.05.2012¹) sobre o reconhecimento do direito ao crédito nos casos de comprovação da “boa-fé”, isto é, quando o autuado demonstra que adquiriu as mercadorias e que agiu de forma lícita independentemente de eventuais irregularidades praticadas pelo fornecedor.

Porém, não foi este o foco da discussão ocorrida no julgamento do dia 06.08.2019 na Câmara Superior do TIT/SP, que ficou centrada na questão da nulidade absoluta da autuação fiscal, tendo em vista a existência de erro na acusação fiscal, e que culminou no cancelamento do débito.

Não é demais lembrar que o auto de infração é o instrumento pelo qual se dá a constituição do crédito tributário. Trata-se de lançamento fiscal – lançamento de ofício – que deve observar todos os requisitos legais (em especial o art. 142 do CTN e o art. 34 da Lei Estadual n. 13.457/2009), sob pena de nulidade do ato/procedimento administrativo.

A discussão que envolve a nulidade do lançamento fiscal ocorre, portanto, de forma preliminar nos julgamentos administrativos, pois implica na análise dos requisitos legais para

¹ Sessão monotemática – <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Decis%C3%B5es-sobre-cr%C3%A9dito.aspx>

a constituição do crédito tributário ou, em outras palavras, na observância das formalidades necessárias para que um débito tributário passe a existir juridicamente e possa ser cobrado.

A Constituição Federal de 1988 alçou à categoria dos direitos fundamentais (CF, Art. 5º, inciso LV) o direito ao “contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, inclusive aos litigantes em processo administrativo.

Ora, se um auto de infração é lavrado sem a identificação correta a respeito da acusação fiscal, então, está prejudicado o exercício ao direito de defesa do contribuinte, pois não há como se defender de uma acusação confusa, contraditória ou até mesmo inexistente.

Na literatura é célebre o romance do escritor checo Franz Kafka, que narra a história de Josef K, um bancário acusado, processado e condenado sem saber o porquê, pior até do que um sistema inquisidor, cujos motivos são conhecidos (dogmas religiosos), apesar de os meios empregados ali serem pra lá de ilegítimos.

Se considerarmos o ideal de justiça como um dos pressupostos do Estado Democrático de Direito, então, é evidente a importância da garantia da ampla defesa e do contraditório como fundamental nos processos contenciosos, o que se traduz para o processo administrativo tributário como o dever de a autoridade administrativa lavrar de forma clara e objetiva o auto de infração de modo a possibilitar ao contribuinte autuado a defesa ampla, com todos os meios que lhe sejam inerentes.

Especificamente quanto à acusação fiscal, é imprescindível que o auto de infração contenha de forma clara e objetiva a narração dos fatos e a indicação do fundamento jurídico para a caracterização destes fatos como uma infração tributária (subsunção). Lembrando que o artigo 34 da Lei Estadual n. 13.457/2009 é expresso em seu inciso III ao determinar que “o

auto de infração conterá, obrigatoriamente (...) a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu”.

E foi justamente na descrição da infração do auto de infração (AIIM) 4042131-4 que errou o Agente Fiscal autuante, pois acusou o contribuinte de crédito indevido de ICMS decorrente da escrituração de documento fiscal emitido por fornecedor inidôneo porque *sic* “*Notificada a empresa autuada a apresentar provas e justificativas acerca do fato o mesmo apresentou provas das entradas de mercadorias bem como a sua venda posterior, mas não apresentou provas de sua boa-fé no tocante à compra de produtos acompanhada de documentação fiscal inidônea*” (trecho da descrição da infração com grifos apostos).

Porém, as operações objeto da autuação fiscal eram todas de devolução de mercadorias pelo suposto “fornecedor” (emitente das notas fiscais inidôneas) à autuada, ou seja, foi a autuada quem originalmente vendeu as mercadorias, mas por questões comerciais estas foram devolvidas pelo adquirente original (que no auto de infração figurou como “fornecedor” inidôneo).

Importante destacar que não se trata de um mero erro formal passível de retificação, pois o vício está adstrito a aspecto material – ao objeto – do lançamento fiscal, que como ressaltamos acima deve estar descrito de forma clara e precisa no auto de infração, sob pena de inviabilizar o exercício do direito de defesa.

Mas, no caso concreto, a nulidade havia sido afastada pela Câmara baixa no julgamento do recurso ordinário, frise-se com base em decisão confusa e contraditória, e passou a ser objeto de preliminar do recurso especial agora apreciado na Câmara Superior do TIT/SP, que por maioria (11X5), com base no

voto proferido por Juíza Relatora (representante do Fisco) reconheceu a nulidade absoluta e cancelou o débito. Veja o seguinte trecho extraído do voto:

“12. Da análise que faço dos autos entendo que o presente auto de infração é de ser cancelado a teor do disposto no art. 11 da Lei 13.457/2009:

Artigo 11 – As incorreções ou omissões do auto de infração não acarretarão sua nulidade, quando nele constarem elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

13. Todas as operações autuadas são devoluções de mercadorias, fruto de operações de venda não pagas pela adquirente, cliente da recorrente, cuja inidoneidade foi declarada pelo fisco, no entanto como dito alhures o relato infracional as trata como sendo operações de aquisição de mercadorias, não houve juntada aos autos de relatório circunstanciado, no entanto, conforme consta do Recurso Ordinário as operações em comento não são operações de aquisição.

14. O erro na descrição do relato infracional é vício insanável, eivando o lançamento de ofício de nulidade absoluta, prejudicando a determinação da natureza da infração, entendo que o presente auto de infração é de ser cancelado, acolhendo as alegações do contribuinte.

15. Assim, por todo o exposto, conheço Recurso Especial intentado pelo contribuinte e a ele dou provimento, cancelando o auto de infração inicial por erro da descrição da infração.”

Segundo o voto vencido, não haveria nulidade e a infração deveria ser lida considerando que as operações questionadas seriam de “entrada” de mercadorias, de modo que a discussão deveria prosseguir quanto aos demais argumentos de defesa do contribuinte.

Caso este entendimento prevalecesse o contribuinte enfrentaria o óbice de ver analisada a questão da boa-fé, matéria eminentemente de prova, que na Câmara baixa havia sido analisada como se o contribuinte tivesse “comprado” as mercadorias, quando na verdade havia originalmente vendido e depois recebido em devolução as mercadorias da empresa que emitiu as notas fiscais tidas por inidôneas. Certamente seria uma discussão complexa e que, em razão do erro na acusação e da forma como o processo foi conduzido em razão deste vício insanável, poderia terminar com um desfecho desfavorável e até mesmo injusto.

Daí a importância do controle de legalidade dos atos administrativos, consubstanciado no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas na necessária verificação do cumprimento dos requisitos legais para a lavratura dos autos de infração, a fim de que haja o devido processo legal com a observância da ampla defesa e do contraditório, sem os quais não haverá um processo justo do ponto de vista jurídico.

Dolina Sol Pedroso de Toledo

21. A responsabilidade do adquirente em operações inidôneas

Julgados mais recentes do TIT apontam para o ressurgimento da tese da responsabilidade objetiva

Para este artigo analisamos 18 acórdãos publicados no período de 19.09.2019 a 30.09.2019 e proferidos pela Câmara Superior do TIT-SP, dos quais metade o Tribunal deixou de conhecer os recursos especiais interpostos sob o fundamento de inexistência de decisões paradigmas e impossibilidade de reanálise de provas. Abaixo um resumo do que foi analisado pela Câmara Superior no período:

- 7 acórdãos em que os recursos especiais deixaram de ser conhecidos sob o fundamento de ausência de decisões paradigmas (AIIM 4104244-0; 4038279-5; 4114069-2; 4063259-3; 4039805-5; 4064300-1; 4037834-2);
- 2 acórdãos em que os recursos especiais não foram conhecidos sob a alegação de impossibilidade de reexame de provas (AIIM 4089339-0 e 4065940-9);
- 1 acórdão cujo recurso especial interposto não foi analisado em razão de do pagamento do débito (AIIM 4092792-1);
- 1 acórdão que se prestou para confirmar a necessidade de estorno de créditos de ICMS relacionados à aquisição de óleo diesel adquirido em operações de

prestação de serviço rodoviário de carga iniciada em outra Unidade da Federação (AIIM 4031633-6)

- 3 acórdãos que anularam as decisões recorridas sob o fundamento de ausência de apreciação dos fundamentos de defesa trazidos pelas partes e carência de fundamentação das decisões proferidas (AIIM 4035659-0; 4108011-7 e 4040086-4)
- 1 acórdão em que se discutiu a possibilidade de apropriação de créditos de ICMS em decorrência da aquisição de sacolas e sacos plásticos disponibilizados gratuitamente para acondicionar os produtos comercializados (AIIM 4075489-3)
- 3 acórdãos que determinaram a conversão do julgamento em diligência para se determinar, dentre as diversas partes envolvidas nos processos na qualidade de responsáveis solidários, quais haviam sido os recursos especiais cujo processamento fora deferido (AIIM 4052402-4; 4046752-1 e 4046578-0)

Contudo, e inobstante sequer conhecido o recurso especial, a decisão proferida no AIIM 4049334-9 nos apresenta questão sensível e é sobre ela que passamos a tratar adiante de forma mais detalhada.

O retrocesso à responsabilidade objetiva do adquirente em operações consideradas inidôneas

A autuação selecionada para a análise neste artigo versa sobre a glosa de créditos de ICMS registrados quando da entrada de mercadorias recebidas de “fornecedor inidôneo” (cujos documentos por ele emitidos e que acobertaram as vendas foram declarados inidôneos).

Trata-se, sem questionamentos, de matéria cujo entendimento já há muito se encontra consolidado tanto no âmbito judicial, face ao julgamento do Recurso Especial n. 1.148.444/MG, analisado sob a sistemática dos recursos repetitivos, como na seara de competência deste próprio Tribunal de Impostos e Taxas, em consonância à sessão monotemática realizada sobre o tema ainda no ano de 2012.

Em ambas as oportunidades mencionadas, restou firmado o entendimento no sentido de, uma vez demonstrada a boa-fé do adquirente da mercadoria – comprovando-se documentalmente a materialidade da operação – os créditos devidamente destacados em nota fiscal e registrados na entrada deveriam ser mantidos na escrituração fiscal do contribuinte, afastando-se qualquer pretensão à responsabilização objetiva deste em face de possível ilicitude incorrida pelo fornecedor. Tal discussão foi ampla e cuidadosamente tratada na primeira fase deste Projeto Observatório¹ e o presente artigo não se presta para rediscuti-la.

Observamos, porém, que na decisão ora selecionada, inobstante o entendimento já firmado pelas cortes judicial e administrativa, e sob o fundamento da valoração das provas em garantia ao livre convencimento do julgador, a responsabilização objetiva do contribuinte adquirente voltou a ser aplicada ao arrepio do entendimento anterior.

De fato, a decisão proferida no AIIM 4049334-9 nos apresenta a especial peculiaridade de terem sido documentalmente comprovadas as operações mercantis questionadas. Não se debate ali a ausência de uma ou outra prova específica enten-

¹ Vide artigo da 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT publicado no JOTA sobre o tema: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-direito-ao-credito-de-icms-30012018>

dida por supostamente omitida e necessária para fins de comprovação da efetiva operação comercial. Ao contrário: tanto no acórdão recorrido como até mesmo a própria autoridade fiscal autuante atestam em suas manifestações inexistirem dúvidas sobre a materialidade das operações, chegando inclusive, este último, a confirmar a boa-fé do contribuinte autuado: “Reafirmo que a operação comercial foi efetivamente realizada e que nesse sentido a empresa não incorreu em má-fé (...)”

A única justificativa para a glosa dos créditos recaiu, então, para o fato de que a empresa fornecedora das mercadorias – que inquestionavelmente foram pagas e ingressaram no estabelecimento do contribuinte autuado – teve sua inscrição estadual declarada nula desde o momento de sua constituição, fato que motivou o entendimento de que não teria sido acostada aos autos a suposta comprovação da veracidade da compra e venda sob a justificativa de “se tratar de estabelecimento que simulou sua existência”.

De início, o respeitável Juiz Relator acolhia a nulidade suscitada pelo autuado manifestando-se no sentido de ser, “no mínimo prudente”, que todos os argumentos apresentados em defesa fossem devidamente enfrentados, uma vez reconhecida a boa-fé pela própria autoridade autuante. Assim registrou que “ao menos em princípio, parecia indicar a existência de comprovação da realização das operações”.

Contudo, o Voto-Vista, apostado em confronto à posição do Juiz Relator, se pautou em sustentar que as provas trazidas aos autos já haviam sido enfrentadas pela decisão a quo, decisão esta que, ao analisar “de forma objetiva” a boa-fé do contribuinte, entendeu não ser possível atestar a regularidade operacional da empresa fornecedora “de fachada”. Assim, e sob o manto da suposta “análise objetiva da boa-fé do contribuinte”, corro-

borou o segundo Juiz o entendimento da decisão recorrida, confirmando a responsabilidade do contribuinte nos moldes do art. 136 do CTN.

Neste ponto, o Voto-Vista destaca o trecho da decisão recorrida que neste sentido argumenta: “Pode ter havido a regularidade da transação comercial, presunção da boa-fé do adquirente, porém se as mercadorias foram adquiridas de empresa espúria e de fachada, como admitir que o imposto estava embutido no preço e lhe desse o direito de creditamento, creditar-se de um imposto que não existiu?”.

Por voto de desempate do Presidente, a nulidade foi então rejeitada.

Prosseguindo com a análise do mérito, entendeu por bem o Juiz Relator encerrar a discussão concluindo que, ainda que com ressalvas à decisão recorrida, por tratar o recurso especial de matéria que devolvia à Câmara Superior a suposta re-discussão de provas, este não poderia ser conhecido.

Por certo, e conforme brevemente demonstrado, a questão afeta à comprovação da boa-fé do contribuinte sequer era objeto dos autos, sendo certo que a decisão pelo não conhecimento do recurso claramente reabriu a possibilidade de se imputar novamente a responsabilidade objetiva enunciada pelo art. 136 do CTN ao adquirente, legitimando novamente discussão já pacificada. Destacamos na decisão por ora analisada, assim, o retrocesso e a contradição com o entendimento jurisprudencial firmado nos últimos aproximados 10 anos.

De fato, o entendimento do STF quando do já mencionado REsp 1.148.444/MG, expressamente afastou a possibilidade de aplicação da responsabilidade objetiva do adquirente – nos moldes do art. 136 do CTN – quando demonstrada a boa-fé do adquirente das mercadorias lastreadas por notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas. Logo, uma vez comprovada

a operação comercial ter sido efetivamente realizada há que se manter o direito ao crédito do imposto destacados em tais notas.

Nesse sentido, e conforme já mencionado, ao passo em que a sólida jurisprudência firmada sobre este tema se pauta em analisar exclusivamente a boa-fé do adquirente, nos parece frontalmente contraditória a decisão que mantém a pretensão de glosa dos créditos sob o fundamento de que o fornecedor encerraria uma “empresa espúria e de fachada”, sendo impossível “creditar-se de um posto que nunca existiu”. A nosso ver, tal entendimento se presta tão somente para devolver ao contribuinte que documentalmente comprovou ter realizado a operação comercial a responsabilidade ilimitada e irrestrita de ter contratado com empresa declarada inidônea.

Importante destacar que o Voto-Vista não se furta em fazer referência ao entendimento do STJ e do TIT. Contudo imbuído na intenção de convalidar seu posicionamento, esclarece que, inobstante não ser questionada a boa-fé do contribuinte, o requisito essencial para a confirmação dos créditos glosados não foi atendido na medida em que a “veracidade das operações” não poderia ser demonstrada face à “inexistência fática do estabelecimento fornecedor”.

Posto isso, e no contexto do exposto neste artigo, não estaria a Câmara Superior no presente processo reapreciando provas, prosseguisse com o julgamento do recurso especial levado à discussão. Isso porque a análise de provas no tema que por ora se coloca – possibilidade de creditamento de notas fiscais declaradas inidôneas – reside, conforme sólida orientação jurisprudencial, exclusivamente na análise da boa-fé do contribuinte adquirente, matéria superada nestes autos até mesmo pela autoridade fiscal autuante.

Assim, e ao deixar de conhecer o recurso especial do contribuinte, possivelmente a decisão proferida apenas trouxe

novamente ao cenário administrativo paulista a possibilidade de se atribuir a responsabilidade objetiva e automática a todos os contribuintes, retrocedendo à aplicação, para estes casos, do art. 136 do CTN.

Daniela Cristina Ismael Floriano

22. Responsabilidade solidária em operações com nota inidônea

Câmara Superior presume o interesse comum do adquirente e o responsabiliza pelo pagamento do ICMS

No âmbito da segunda fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP, analisamos 22 acórdãos publicados no período de 04.09.2019 a 13.09.2019 proferidos pela Câmara Superior, a seguir resumidos:

- 11 acórdãos em que não houve análise de mérito, em decorrência do não conhecimento do recurso especial (AIIMs n. 4070515-8; 4027459-7; 4012089-2; 4036100-7; 4114052-7; 4060792-6; 4037850-0; 4109178-4; 4039740-3; 4050177-2; e 4034672-9).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda Estadual foi conhecido, mas improvido, considerando a tese da boa-fé do adquirente no recebimento de mercadorias com documentação inidônea e de falta de pagamento de ICMS por ST (AIIM n. 4029763-9).
- 1 acórdão onde o Recurso Especial do contribuinte foi parcialmente conhecido, mas não provido para manter o pagamento do imposto em operação interestadual, relativo a cupons fiscais declarados como cancelados, mas sem a respectiva comprovação (AIIM n. 4036383-1)

- 1 acórdão em que a despeito do Recurso Especial do contribuinte não ter sido conhecido, houve a redução de ofício de penalidade aplicada (AIIM n. 4024979-7).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial interposto pelo contribuinte foi provido, extinguindo-se o crédito tributário tendo em vista a comprovação do pagamento do ICMS. (AIIM n. 4003469-0)
- 2 acórdãos em que o Recurso Especial do contribuinte foi conhecido e provido para afastar a cobrança de imposto na saída interestadual de combustíveis sujeitos à substituição tributária (AIIMs ns. 4055596-3 e 4074423-1).
- 1 acórdão em que o Recurso Especial foi conhecido e desprovido para manter o auto de infração referente ao creditamento indevido. (AIIM n. 4060079-8)
- 1 acórdão em que o Recurso Especial do contribuinte foi conhecido e desprovido para manter o entendimento de que o fisco pode estabelecer o valor da base de cálculo do ITCMD com base em elementos objetivos que permitam aferir o real valor de mercado das cotas patrimoniais. (AIIM n. 4108194-8)
- 1 acórdão em que o Recurso Especial do contribuinte foi conhecido em parte referente à importação de mercadorias por conta e ordem. (AIIM n. 4034477-0)
- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda Pública Estadual conhecido e provido para manter a autuação fiscal, com a aplicação da Súmula 14/2018 (AIIM n. 4037406-3).

- 1 acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido e provido, para restabelecer a responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS/ST atribuída ao adquirente de mercadorias, com fundamento em interesse comum presumido em razão da inidoneidade do documento fiscal (AIIM n. 4037714-3).

É sobre este último acórdão que passamos a tratar adiante de forma mais detalhada.

Da responsabilidade solidária do adquirente por interesse comum nas operações com nota fiscal inidônea

Para este artigo selecionamos o acórdão proferido pela Câmara Superior no auto de infração n. 4037714-3.

A discussão ali travada, que resultou no placar de 8X7 a favor do Fisco (um dos Juízes representante dos contribuintes estava impedido), está centrada na responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do ICMS que não teria sido pago pelo fornecedor, tendo em vista o interesse comum decorrente do fato de a nota fiscal ter sido declarada inidônea.

O fundamento jurídico para atribuição da responsabilidade solidária ao adquirente foi o artigo 11, inciso XI, do Regulamento do ICMS (que regulamenta o art. 9º da Lei Estadual n. 6.374/89), a seguir transcrito:

“Artigo 11 – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido (Lei 6.374/89, arts.8.º, inciso XXV e § 14, e 9.º, os dois primeiros na redação da Lei 10.619/00, art. 2.º, I, e o último com alteração da Lei 10.619/00, art. 1.º, VI):

(...)

XI – solidariamente, as pessoas que tiverem interesse comum na situação que tiver dado origem à obrigação principal;

(...)

- 1º – Presume-se ter interesse comum, para efeito do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço, em operação ou prestação realizadas **sem documentação fiscal**. (grifei)

(...)"

Nota-se que, no caso relatado, a operação não está desacompanhada de documentação fiscal, mas sim os documentos fiscais foram declarados inidôneos, o que ensejou, inclusive, a multa punitiva imposta ao adquirente por ter recebido estas mercadorias com base nos referidos documentos.

Importante ressaltar também que a inidoneidade de documentos é sempre declarada posteriormente às operações e tem efeitos retroativos.

No caso ora analisado a responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST já havia sido afastada pelo Julgador de 1ª instância, visto que o fundamento para sua cobrança – art. 267 do RICMS é expresso ao exigir a de comprovação de conduta dolosa do substituído, o que não restou demonstrado no caso concreto. Tal decisão foi confirmada no julgamento do recurso de ofício pela Câmara Julgadora.

Quanto à multa por ter recebido mercadorias com base em documento inidôneo e ao ICMS incidente nestas operações cobrado por solidariedade do adquirente, o Recurso Ordinário foi julgado parcialmente procedente para manter a multa, tendo em vista que “os documentos comprobatórios do pagamento não se mostraram suficientes para comprovar a boa-fé da Autuada”, mas afastando a responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto, com base no entendimento de que não se demonstrou o “interesse comum” da Autuada na situação que deu origem à obrigação principal.

Levada a discussão para a Câmara Superior, o Relator também entendeu não ser possível a atribuição de responsabilidade solidária ao adquirente com base em interesse comum, pois não houve nos autos a individualização da conduta por ele praticada com indicativo de má-fé e que a presunção de interesse comum prevista no parágrafo único do art. 9º, Lei 6374/85 não se aplicaria ao caso.

Houve pedido de vista e o Julgador com vista entendeu de forma diferente, considerando que a operação com documento declarado inidôneo, por si só, se equipara à operação desacompanhada de documento fiscal, de modo que seria aplicável a presunção, no seu entender ABSOLUTA (e, portanto, sem admitir prova em contrário”), de que o adquirente teria interesse comum na operação. Neste contexto, o adquirente seria responsável pelo pagamento do ICMS que deixou de ser pago pelo fornecedor, não podendo questionar a responsabilidade a ele atribuída por decorrer de presunção absoluta prevista em lei.

Comparando este precedente ao resultado das pesquisas elaboradas durante a primeira fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT”, notamos que o posicionamento da Câmara Superior tem se mantido quanto à responsabilização do adquirente por interesse comum, sempre que a acusação principal for mantida, vale dizer, quando o Autuado não lograr êxito em comprovar a sua boa-fé na operação apta a afastar a penalidade imposta.

A peculiaridade é que a Câmara Superior na composição atual está dividida – todos os Juízes Fazendários adotam a posição pró Fisco (há presunção de interesse comum na operação com documento inidôneo) e todos os Juízes Contribuintes adotam o entendimento pró contribuinte (só há interesse comum quando a conduta do adquirente for individualizada, isto é, não se presume o interesse comum nestas operações).

Nas Câmaras Julgadoras, tal como detectado na 1ª fase da pesquisa, a presunção de interesse comum tem sido afastada, por se entender necessária a comprovação da conduta praticada pelo adquirente ou, em outras palavras, por considerar não aplicável a estas operações a presunção legal prevista no parágrafo único do artigo 11 do Regulamento do ICMS.

Não identificamos um posicionamento no âmbito judicial sobre a questão específica aqui relatada, mas, a contar pelos fundamentos trazidos nas decisões que afastaram a responsabilidade solidária do adquirente, especialmente quanto à inaplicabilidade da presunção (absoluta) por se tratar de operações em que há documento fiscal, embora declarado inidôneo, é provável que esta discussão se estenda para o judiciário.

Dolina Sol Pedroso de Toledo

23. A Câmara Superior como instância de estabilização

Colegiado cumpre seu papel ao não conhecer de um recurso pela ausência de pressupostos de admissibilidade

No âmbito da segunda fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP, analisamos 13 acórdãos publicados no período de 18.09.2019 a 27.09.2019 proferidos pela Câmara Superior, a seguir resumidos, sob a análise do tema que escrevemos:

08 acórdãos em que não houve análise de mérito, em decorrência do não conhecimento dos respectivos recursos especiais (AIIMs n. 4027394-5; 4031137-5; 4036933-0; 4022895-2; 4050482-7; 4015649-7; 4077223-8; e 4106743-5).

- 4 acórdãos em que o Recurso Especial tanto da Fazenda Estadual quanto do Contribuinte foram parcialmente conhecidos sendo que, em um dos casos, ambos eram recorrentes (AIIMs n. 4068138-5; 4108062-2; 4062145-5 e 4050288-0).
- 1 acórdão onde o Recurso Especial da Fazenda foi conhecido (AIIM n.. 4037283-2). No acórdão do AIIM n. 4015649-7 (citado acima no rol de não conhecidos) também houve decisão que conheceu um Recurso Especial manejado pela Fazenda Estadual.

É sobre a questão relativa ao não conhecimento do Recurso Especial e seus efeitos na estabilização do processo administrativo tributário que passamos a tratar adiante de forma mais detalhada.

Da natureza jurídica dos recursos

Recurso nada mais é do que um pedido de revisão ou reexame do que foi decidido, de forma desfavorável, dentro da mesma relação processual. Decorre de uma garantia àqueles que se submetem ao poder de decidir, de ver o resultado revisto no caso de perda e, bem assim, da inafastável necessidade de pacificar a própria sensação natural de inconformismo humano diante de um revés.

Dentre as várias classificações doutrinariamente conhecidas, a que nos interessa aqui é aquela que em qualquer sistema recursal prevê recursos de duas naturezas, os “ordinários” e os “extraordinários”. Os primeiros se prestam a resolver a demanda nos seus aspectos materiais e processuais mais comuns, considerando as questões de fato e de direito sempre correlacionadas diretamente com a relação jurídica processual a decidir (sujeitos e objeto). Os segundos só ocorrem de forma excepcional, quando esgotados os primeiros, e se prestam a uniformizar as teses e estabilizar a atividade judicante.

Conquanto essa introdução seja superficial, importa compreender que, no âmbito do processo administrativo tributário, o chamado Recurso Especial, previsto no artigo 49 da lei 13.457/09, tem essa natureza de recurso “extraordinário” e, nessa senda, precisa ter a sua vocação severamente observada pela Câmara Superior do TIT/SP, instância encarregada da respectiva competência.

Nesse desiderato, é comum imaginar que somente quando se conhece do Recurso Especial – e, portanto, se enfrenta o confronto de teses que se quer ver harmonizar – é que se está exercendo a precípua função de uniformização jurídica e estabilização processual. Mas não – ousamos dizer – pois o não conhecimento acaba por preservar, mesmo que despercebidamente, essas virtudes do PAT, porque impõe a qualquer dos

litigantes um filtro de regulação que os impede de lançar uma aventura jurídica à instância responsável mais pela pacificação da atividade judicante, não tanto pela solução daquela lide em si.

É por isso que a disciplina pertinente trata o tema com a seguinte dicção:

Artigo 49 – Cabe recurso especial, interposto tanto pelo autuado como pela Fazenda Pública do Estado, fundado em dissídio entre a interpretação da legislação adotada pelo acórdão recorrido e a adotada em outro acórdão não reformado, proferido por qualquer das Câmaras do Tribunal de Impostos e Taxas.

Percebe-se que a intervenção excepcional da Câmara Superior provocada por esse tipo de recurso tem a finalidade de eliminar o dissídio de interpretação sobre matérias análogas, de forma a indicar um resultado jurídico único e coerente, uniformizando o pensamento da Corte Administrativa e estabilizando a providência judicante, como que um farol a guiar o resultado de todas as demais demandas que tais.

Afora outros requisitos extrínsecos e intrínsecos do Recurso Especial (ex: prazo, cópias das decisões indicadas por divergência demonstrada, não contrariar súmula ou decisão tomada em sessão temática da C. S., etc.) é importante destacar que a demonstração precisa da divergência e a analogia dos fatos que mereceram interpretação divergente são o ponto principal da celeuma a ser resolvida.

Bem por isso, é de se repelir aqueles recursos onde os requisitos de admissibilidade não se encontram presentes, quais sejam, o nome e a qualificação do recorrente, a identificação do processo, o pedido de nova decisão, com os respectivos funda-

mentos, a indicação da decisão paradigmática, bem como a demonstração precisa da divergência, a teor do parágrafo 1º do já citado artigo 49.

Voltando os olhos para esse pequeníssimo universo de casos analisados, de pronto se vê que mais de 60% (sessenta por cento) deles não passou pelo filtro da admissibilidade e que outros 30% (trinta por cento) passou em parte, restando menos de 10% (dez por cento) avaliados na totalidade da sua pretensão recursal pela Câmara Superior.

Olhando assim, a impressão não é das melhores já que o processo, seja judicial ou administrativo, existe para enfrentar e dirimir a lide, não para fugir dela. Entretanto, no caso do Recurso Especial, de natureza “extraordinária”, repita-se, vale mais a estabilização e uniformização do que o caso específico em si, donde decorre a nossa afirmação de que “não conhecer” de um Recurso Especial mal manejado é sim uma forma de proteger e respeitar a índole dessa ferramenta processual contra perturbações de teses jurídicas estranhas ou mal aparelhadas, incapazes de permitir se cumpra a harmonização pretoriana.

Da análise dos casos

Pela análise detida de cada caso pode-se notar o seguinte:

- Há casos clássicos que indicam a rejeição incontinente do REsp, como no do AIIM 4031137-5 onde, ao analisar os documentos juntados aos autos, verificou-se que o pedido de liquidação fora deferido pela DEAT, de modo que a integralidade do débito, que é objeto dele, fora extinto pelo pagamento. Nestas condições, o Recurso Especial interposto fica prejudicado pela perda do objeto superveniente, para todos os efeitos legais. Demais, a Adesão ao Parcelamento Especial

implica em prática de ato incompatível com o interesse de recorrer (art. 42, §2º, da Lei 13.457/09);

- Há casos sumulados e, portanto, impossíveis de serem adentrados, como no AIIM 4050482-7, onde as alegações de irregularidade de atualização do valorda multa e impossibilidade de aplicação dos juros em patamar superior à SELIC já tiveram seu entendimento firmados por meio das Súmulas 10/2017 e 13/2018, ou ainda, como no AIIM 4015649-7, onde o apelo do particular, ia de encontro à Súmula n. 12/2017 (“É vedado o aproveitamento integral do crédito do ICMS referente à entrada de mercadoria cuja saída subsequente é beneficiada com redução da base de cálculo do imposto”), ou contra a validade da pretensão de juros conforme a Lei n. 13.918/09, consolidada pela Súmula n. 10/2017;
- Há casos mais corriqueiros onde se peca justamente nos paradigmas, como o do AIIM 4106743-5 onde a cópia do aresto juntado não indica efetivamente a tese divergente ou, em outro aresto, trata de situação fática diversa, mais precisamente remessas de mercadorias para industrialização por encomenda, quando a acusação é de crédito indevido, afastando assim qualquer possibilidade de confronto para o fim de verificar divergência de interpretação entre as decisões. Já quanto ao segundo item, indicou e juntou como se paradigmas fossem os arestos dos processos DRT 05 – 4029526/13, DRT 03 – 3156140/11. Ambos também não se prestam ao confronto. O primeiro aresto também trata de situação fática diversa, crédito indevido de operações isentas, enquanto no caso concreto estamos di-

ante de “crédito indevido relativo à entrada de mercadorias sujeitas ao diferimento, nos termos do art. 350, II do RICMS/00;

Essas três hipóteses se repetem aqui ou acolá nos outros casos analisados e não há reparos a fazer. O problema aparece quando o voto condutor do não conhecimento tangencia elementos de fato dos autos ou mesmo os revisita pormenorizadamente a justificar que não são servíveis porque não guardam estreita similitude ou que a pretensão camuflada do Recurso Especial é a de revolver o conjunto fático probatório, medida que não se coaduna com a função do respectivo recurso.

Pegamos como exemplo a posição externada no AIIM 4062145-5, onde ao analisar o pedido de nulidade do AIIM por cerceamento de defesa, o Recurso Especial deixou de ser conhecido em decorrência dos fatos constantes nos autos não guardarem similitude fática com o acórdão paradigmático, revisitando indiretamente a matéria fática-probatória ao concluir que “a Recorrente teve ciência OSF além de seu advogado ter apostado assinatura: ‘(...) conforme verificamos às fls. 2101, em 11/03/2015 a OSF foi apresentada à autuada e assinada por seu Advogado e o AIIM lavrado em 9/10/2015, ou seja, quase sete meses após a apresentação da OSF.”

Soma-se à posição acima, o entendimento expressado no AIIM 4050288-0, onde ao deixar de conhecer o Recurso Especial quanto à nulidade da decisão recorrida por não ter havido manifestação da autuada sobre o documento juntado aos autos, escondeu matéria fática ao concluir que se tratava de cópia do Diário Oficial do Estado de São Paulo, portanto de informação pública e pleno conhecimento do autuada, até porque havia carreado aos autos o documento de fls. 1094.

Conclusão

Como observado, o Recurso Especial no Tribunal de Impostos e Taxas tem o condão de uniformizar as teses conferindo maior segurança jurídica, exercendo assim o devido processo legal, que vai além do mero cumprimento da lei, como ensina o jurista português J.J. Gomes Canotilho, ao tratar do substantive due process: “A teoria substantiva (do devido processo legal) está ligada à ideia de um processo legal justo e adequado, materialmente informado pelos princípios da justiça, com base nos quais os juízes podem e devem analisar os requisitos intrínsecos da lei.”

Dotado de natureza jurídica extraordinária, não pode estar pejado por qualquer mácula, e para tanto, como requisito essencial deve estar demonstrada a efetiva discrepância entre as decisões recorrida e paradigma, pois, somente mediante a apreciação de fatos iguais é que se pode chegar à conclusão de que ambos foram decididos de maneira diversa.

Mas é aí que se encontra o maior revés, tanto para quem interpõe o recurso, quanto para quem deve julgá-lo. Primeiro, porque em razão de sua natureza jurídica, no Recurso Especial a matéria fática-probatória, mas a verdade estabelecida pela decisão do Recurso Ordinário não pode ser alterada ao alvedrio do julgador *ad quem*, ainda que ele discorde e é sob esse prisma que deve ser analisada a divergência jurisprudencial. Segundo, ao ser analisada essa divergência, ainda se deve ter a precaução de não emprestar coloridos outros à decisão paradigmática, porque fatos análogos não são necessariamente idênticos e ainda assim podem viabilizar o manejo do REsp.

Não se trata aqui de assemelhar tais cuidados à política judiciária da jurisprudência defensiva, mais nociva do que benéfica, mas de primar pela segurança jurídica e o remédio ade-

quado de aplicação do princípio da instrumentalidade das formas sem se descuidar dos escopos jurídicos, sociais e políticos da atividade judicante e acerto do lançamento fiscal.

De outro lado, quando as partes do PAT aperfeiçoam o cumprimento dos requisitos de admissibilidade do REsp, a matéria chega ao julgador com muito mais chances de ser bem enfrentada e de sucesso na proposição dos argumentos e teses defendidos.

César Eduardo Temer Zalaf

24. A responsabilização tributária do tomador de serviços

Câmara Superior adota responsabilidade objetiva do tomador de serviços em afronta à jurisprudência do STJ

No âmbito da segunda fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, analisamos 13 Acórdãos proferidos pela Câmara Superior e publicados no período de 30.09.2019 a 12.10.2019, a seguir resumidos:

- 2 Acórdãos em que os Recursos Especiais não foram conhecidos sob o fundamento de ausência de dissídio jurisprudencial (AIIMs ns. 4041030-4 e 4017391-4);
- 1 Acórdão em que o Recurso Especial não foi conhecido sob o fundamento de impossibilidade de re-exame de provas (AIIM n. 4105829-0);
- 2 Acórdãos em que os Recursos Especiais não foram conhecidos em vista da adesão do contribuinte ao Programa de Parcelamento Especial – PEP e consequente desistência do recurso interposto (AIIM n. 4038999-6);
- 1 Acórdão em que o Recurso Especial da Fazenda Estadual não foi conhecido por perda de objeto tendo em vista a aplicação da Portaria CAT n. 115/2014 e o consequente cancelamento do lançamento (AIIM n. 4011507-0);

- 1 Acórdão que deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Estadual e não conheceu do Recurso Especial do contribuinte por entender que não houve recolhimento de imposto na hipótese analisada (exclusão do Simples Nacional) e a utilização de créditos é faculdade que compete ao contribuinte a ser realizada em procedimento próprio e específico (AIIM n. 4004316-2);
- 1 Acórdão em que se discutiu a tributação de operações com concreto pelo ICMS por exceção ao item 7.02 da Lista de Serviços tributáveis pelo ISS (AIIM n. 4042276-8);
- 1 Acórdão em que se discutiu a inclusão do adicional ao frete para renovação da marinha mercante – AFRMM na base de cálculo do ICMS devido na importação (AIIM n. 4050662-9);
- 1 Acórdão em que se discutiu a falta de recolhimento do ICMS na importação por conta e ordem e a glosa de creditamento com base em nota fiscal da empresa do Espírito Santo, resultando no provimento do recurso do contribuinte em vista da sua adesão aos termos do RICORD (AIIM n. 4000261-5);
- 1 Acórdão em que se discutiu a vedação ao crédito decorrente da emissão de nota fiscal pelo próprio contribuinte sem a devida comprovação do retorno/devolução da mercadoria (AIIM n. 4038470-6); e
- 2 Acórdãos em que se discutiu a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros em razão da aquisição de mercadorias e tomada de serviços de comunicação desacompanhadas de documentação hábil (AIIM ns. 4029062-1 e 4018291-5).

Nesse artigo, focaremos na discussão travada no Auto de Infração n. 4018291-5, especialmente no que se refere à atribuição de responsabilidade ao tomador do serviço de comunicação pelo imposto devido pelo prestador em razão da falta de emissão de nota fiscal. Como veremos adiante, a despeito da extrema relevância do tema e inúmeros precedentes do Judiciário que orientam a aplicação da regra tributária nessa hipótese, a Câmara Superior do TIT/SP não o tem enfrentado devidamente.

O caso sob análise e a decisão proferida no AIIM n. 4018291-5

O Auto de Infração n. 4018291-5 foi lavrado pelo Fisco Estadual para cobrar imposto e multas em razão da falta de emissão de nota fiscal de serviço de comunicação, atribuindo responsabilidade solidária (i) pelo valor total do crédito tributário a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da autuada e à procuradora da autuada e (ii) pelo valor do imposto devido na operação à empresa tomadora do serviço.

No que se refere ao item (i) acima, a razão da atribuição de responsabilidade solidária decorreu da alegada fraude cometida pelas empresas envolvidas para deixar de tributar pelo ICMS atividade de comunicação. Como as razões de decidir relativas a esse tópico decorrem essencialmente de análise de questões fáticas pela fiscalização e pelo tribunal administrativo, não trataremos nesse artigo da atribuição de responsabilidade solidária nessa hipótese.

O que nos pareceu interessante, entretanto, e motivou o presente artigo, foi a atribuição de responsabilidade solidária na hipótese mencionada no item (ii) acima a terceiro sem qualquer relação com a empresa prestadora unicamente pelo fato de ser tomador do serviço. O fundamento da responsabilização decorreu da aplicação do disposto no artigo 124, inciso I, do Código

Tributário Nacional (CTN), segundo o qual são solidariamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias todos aqueles que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

A análise feita no caso, entretanto, não discorre devidamente sobre a existência de interesse comum na situação que ensejou a autuação ou mesmo qualquer envolvimento do tomador na infração cometida. Ao que tudo indica, a empresa tomadora do serviço foi responsabilizada pelo simples fato de ter contratado com a empresa autuada, sem qualquer outra análise pormenorizada ter ocorrido no decorrer do processo.

Note-se, em particular, que pela descrição da atividade da autuada refletida no contrato celebrado entre as partes (intermediação e administração de contratos de terceiros), bem como do indício de que houve recolhimento do ISS e emissão de nota fiscal de serviço municipal pela prestadora, o não recolhimento do ICMS neste caso decorreria de uma interpretação da natureza da atividade realizada pela prestadora pelas autoridades fiscais, o que jamais poderia ensejar a responsabilização de terceiro de boa-fé.

Curioso que ao analisar a possibilidade de atribuição de responsabilidade ao tomador o próprio Voto do Relator faz uma ressalva quanto à necessidade de cautela para atribuição de responsabilidade a terceiros, mas, no caso concreto, essa cautela não é observada. Nesse sentido, seu Voto menciona que “a responsabilização tributária do tomador dos serviços evidentemente deve ser prudente, criteriosa, resultante da avaliação das circunstâncias específicas que envolvem o caso”.

Esse exame prudente, criterioso e que leve em conta as circunstâncias do caso não foi efetivamente realizado, aplicando-se a premissa de que a empresa “participou do fato gera-

dor como tomadora dos serviços e tinha interesse na viabilização de preços menores em decorrência da indevida redução da carga tributária, interesse que é não apenas econômico, mas também jurídico, visto que a infração somente se aperfeiçoa caso o tomador aceite o recebimento de nota fiscal estranha ao serviço contratado, que na espécie diz respeito à comunicação”.

De forma resumida, a despeito da afirmação de que haveria interesse jurídico envolvido, o Voto do Relator claramente atribui a responsabilidade solidária à tomadora por conta da suposta redução da carga tributária que teria lhe trazido um benefício econômico. Sua abordagem, portanto, leva em consideração o suposto interesse econômico na operação que deu ensejo à infração.

O posicionamento do STJ sobre a correta interpretação do artigo 124, inciso I do CTN

O artigo 124, inciso I, do CTN não traz propriamente uma definição sobre “interesse comum”. Em vista disso, a interpretação desse dispositivo ficou a cargo da jurisprudência.

Os julgados mais recentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) defendem que só há interesse comum, para fins de responsabilidade solidária, quando os dois sujeitos estiverem no mesmo polo da relação jurídica (como ocorreria com prestadores ou vendedores que atuam conjuntamente).

Nessa linha, o interesse comum não deve ser entendido como o mero interesse negocial ou econômico, mas sim o jurídico, que desencadeia a ocorrência do fato gerador. No julgamento do Recurso Especial n. 884.845/SC, a Primeira Turma reconheceu que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica

jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”¹.

A Quarta Turma do STJ confirmou esse entendimento ao decidir que *“o interesse comum de que trata o preceito em destaque refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa”*².

Mais recentemente, a Primeira Turma proferiu decisão mantendo os precedentes anteriores no sentido de que “para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador”³. As decisões mencionadas acima parecem trazer uma posição consistente do STJ quanto à compreensão do termo “interesse comum”. Essa posição parece não permitir a atribuição de responsabilidade solidária a partes opostas em uma relação, especialmente quando não há qualquer indício de participação conjunta na infração (como ocorreria se houvesse algum tipo de fraude, dolo ou simulação, por exemplo).

Conclusão

¹ STJ, REsp n. 884.845/SC, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 18.2.2009.

² STJ, AgInt n. AREsp n. 881603/SP, Relator Ministro Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, DJe 1.3.2019.

³ STJ, AgInt n. AREsp n. 1035029/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 30.5.2019.

Ao analisar o caso concreto, portanto, e a despeito de o Relator empregar a expressão “interesse jurídico” para justificar a responsabilização do tomador, esse interesse jurídico não ficou comprovado. A nosso ver, a decisão da Câmara Superior não seguiu os parâmetros estabelecidos pelos recentes precedentes do STJ mencionados acima sobre o assunto.

Nesse ponto, observamos que, como já analisado em artigo da série publicado em junho de 2018⁴, a Câmara Superior parece não observar a jurisprudência firmada no âmbito das cortes judiciais sobre o assunto. Naquele artigo, constatamos que em todos os casos analisados pela Câmara Superior sobre o recebimento de mercadorias acompanhadas por notas fiscais inidôneas foi mantida a responsabilidade tributária por interesse comum, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, mesmo tendo o contribuinte obtido decisão favorável na instância inferior.

Portanto, a despeito do posicionamento mais receptivo aos contribuintes nas Câmaras Julgadoras – que acabam analisando todo o contexto-fático probatório para avaliar a conduta do responsabilizado e sua efetiva colaboração para a infração -, a Câmara Superior têm adotado uma visão mais restritiva e de certa forma categórica quanto à manutenção da responsabilização independentemente de existência de dolo, fraude ou simulação por parte do tomador (que sequer atua no mesmo polo da relação do vendedor), contrariando a orientação do STJ sobre o assunto.

Não se esperava que a Câmara Superior fizesse uma análise dos fatos e provas juntados aos autos para demonstrar

⁴ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-responsabilidade-tributaria-26062018>

qualquer ligação entre a conduta do tomador e a conduta da autuada – o que é até vedado nessa instância -, mas ao menos que essa análise tivesse sido esgotada no decorrer do processo administrativo e que a Câmara Superior reconhecesse eventual nulidade da decisão recorrida caso esse exame prévio não houvesse sido feito.

Na prática, ao negar provimento ao recurso da empresa tomadora do serviço, o Acórdão proferido acabou perpetuando a possibilidade de se atribuir a responsabilidade objetiva e automática aos contribuintes que atuem como tomadores de serviços ou mesmo adquirentes de mercadorias, implicando um verdadeiro retrocesso, especialmente em vista da longa discussão no Poder Judiciário sobre a responsabilidade do adquirente de boa-fé⁵.

Gabriela Conca

⁵ STJ, REsp n. 1.147.444/MG, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 27.4.2010.

25. Direito a crédito na aquisição de sacos e sacolas plásticas

Entendimento consolidado da Sefaz/SP em Respostas de Consultas passa por abrupta alteração de orientação

Para este artigo, analisamos diversos acórdãos publicados no período de 14.10.2019 a 26.10.2019, prolatados pela Câmara Superior do TIT/SP, sendo que grande parte dos Recursos Especiais deixou de ser conhecida sob o fundamento de inaplicabilidade das decisões trazidas a título de paradigmas, ou por apresentarem por objeto matérias já sumuladas ou até mesmo por envolver o reexame do conjunto fático-probatório, o que é vedado nesta etapa processual.

Resumo dos temas julgados neste período pela Câmara Superior:

- nulidade de decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras, pelo entendimento de falta de motivação de algumas questões decididas (por exemplo, AIIM's 4.026.374-5, 4.037.094-0 e 4.110.681-7);
- casos de guerra fiscal em que houve conversão dos julgamentos em diligência (AIIM 4.061.374-4).
- crédito indevido de ICMS relativo a operações com fornecedores declarados inidôneos, com julgamento de mérito de um Recurso Especial fazendário (apesar de nos parecer caso típico de reexame de provas), reconhecendo-se a ausência de boa-fé do adqui-

rente (AIIM 4.042.134-0), e com o provimento de Recurso Especial da Fazenda (AIIM 4.037.255-8) reconhecendo que o caso carecia de documento que comprovasse a verificação da situação cadastral do fornecedor. Em contrapartida, um Recurso Especial do contribuinte não foi conhecido acerca desta mesma matéria, pelo entendimento da vedação do reexame do conjunto fático-probatória (AIIM 4.110.780-9), o que denota contradição quanto aos tratamentos atribuídos em relação ao mesmo tema.

- legalidade da incidência do ICMS em transferências de mercadorias sem cunho econômico (AIIM 4.001.184-7), o que apenas reafirma o entendimento consolidado no TIT, o qual não aplica a Súmula n. 166, do STJ, por força do artigo 28 da Lei Paulista n. 13.457/09;
- existência de saldo credor como não impeditivo da glosa de créditos, conforme julgamento do Recurso Especial de um contribuinte (AIIM 4.107.423-3)
- aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, caso em que o contribuinte teve êxito em seu Recurso (AIIM 4.037.963-2).
- restabelecimento da sistemática de atualização da base de cálculo da multa (Lei n. 13.918/09), o que inclusive é objeto de Súmula do TIT (13/2018), conforme julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda do Estado de São Paulo (AIIM 4.019.951-4).

Análise dos precedentes que versam sobre crédito indevido de ICMS decorrente da aquisição de mercadorias consideradas como de uso e consumo

Após esta análise dos precedentes da Câmara Superior no período aqui já delimitado, passaremos a tecer considerações específicas em relação a autos de infração lavrados em face de contribuintes varejistas por creditamento indevido, decorrente de operações de entradas de mercadorias para uso e consumo do próprio estabelecimento, em especial sacos e sacolas plásticas.

Tais produtos são distribuídos aos clientes para transporte das mercadorias por eles adquiridas.

Conforme já interpretado genericamente pelo Superior Tribunal de Justiça (a título de exemplo: Resp n. 1.175.166/MG, Min. Relator Herman Benjamin, 2ª Turma, Dje. 26/03/2010):

“(…)

Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20).

(…)

Assim, a partir da LC 87/1996, os insumos efetivamente aplicados e consumidos na atividade-fim da contribuinte dão ensejo ao creditamento, ainda que não integrem o produto final.

(…)”

Em relação ao tema aqui tratado, qual seja, a legitimidade ou não do creditamento relativo à aquisição de sacos e sacolas plásticas fornecidos gratuitamente aos clientes de contribuintes varejistas, ressalte-se que por muitos anos a Secretaria da Fazenda do Estado de São

Paulo, de forma reiterada, posicionou-se pela sua legitimidade (a título ilustrativo, foram as Respostas às Consultas Tributárias ns.. 4867/2015, 15659/2017 e 18267/2018).

Contudo, no final de 2018, esta mesma Secretaria modificou o referido entendimento, passando a interpretar que as sacolas e os sacos plásticos distribuídos gratuitamente não conferem direito ao crédito (a título ilustrativo, Respostas às Consultas Tributárias 18467/2018, 18487/2018 e 18518/2018), o que resultou na Decisão Normativa CAT n. 4, de 30/05/2019, inclusive baseada em entendimento apresentado pelo STJ, a qual destacamos os seguintes trechos:

“(…)

3. As sacolas plásticas disponibilizadas gratuitamente para acondicionar e transportar os produtos comercializados em supermercados não integram o produto a ser revendido, nem são consumidas em processo de industrialização, motivo pelo qual não podem ser consideradas insumos e não se agregam aos custos das mercadorias. São itens de mera conveniência, pois os produtos poderiam ser vendidos sem seu fornecimento. Portanto, são materiais de uso e consumo, contabilmente correspondentes a despesa de vendas.

4. Corrobora tal entendimento a jurisprudência do E. STJ, como, por exemplo, manifestado no acórdão proferido no AgRg no REsp 1.393.151 – MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16-12-2014, DJe 19-12-2014, segundo o qual “somente é possível classificar as alegadas “sacolas plásticas” como bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pois não têm essencialidade na atividade empresarial da contribuinte, sendo inclusive, prescindíveis, pois configuram mero regalo posto à disposição dos consumidores”.

5. Dessa forma, é vedado o crédito relativo à entrada das sacolas plásticas pelo estabelecimento comercial que as distribuirá gratuitamente a seus clientes (artigo 20, § 1º, da Lei Complementar 87/1996 e artigo 66, inciso V, do RICMS/2000).

6. O referido crédito será admitido quando for superado o limite temporal previsto no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar 87/1996.

(...)"

Diante deste cenário, constatamos que o TIT vem reconhecendo a legitimidade dos creditamentos levados a efeito para os casos nos quais os fatos geradores são pretéritos, ou seja, ocorridos em datas anteriores à modificação do entendimento acima abordado, época na qual o entendimento oficial era pela legitimidade do direito ao crédito, o que balizou o procedimento dos contribuintes em geral.

E, para fatos geradores mais recentes (a partir do final de 2018), certamente será mantida a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, seguindo o atual entendimento acerca da matéria.

Entendimento diverso para os fatos pretéritos acima identificados implicaria em violação aos primados constitucionais da segurança jurídica, da legalidade, dentre outros.

Por oportuno, frise-se que algumas Câmaras Julgadoras do TIT (por exemplo, a 7ª Câmara, AIIM n. 4.083.053-6, j. 07/11/19) vêm reconhecendo a legitimidade dos creditamentos realizados sob a égide da interpretação anterior da Sefaz/SP.

E a Câmara Superior deste mesmo Tribunal, por sua vez, também apresenta este mesmo entendimento (a título ilustrativo, AIIM n. 4.075.489-3, j. 27.08.19)

Por último, observa-se que a Decisão Normativa CAT n. 04/2019 aqui abordada, traz como um de seus fundamentos

para a alteração de posicionamento da Sefaz/SP precedente do STJ, conforme já transcrito neste artigo.

Pois bem. O artigo 28 da Lei Paulista n. 13.457/2009 (relativa ao processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício), objeto de artigo anterior de minha autoria deste mesmo Projeto, prevê a possibilidade pelo Julgador de afastar a aplicação de lei, ressalvadas nas hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada em sede de ação direta de inconstitucionalidade ou por decisão definitiva do STF, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução de ato normativo.

Diante disso, verifica-se que precedentes que não tenham o caráter acima delimitado, não possuem o condão de vincular decisões proferidas na seara administrativa.

E, sendo assim, pode-se entender que também não possuiriam o poder de alterar entendimento até então reiterado da Administração Pública, como ocorreu com a questão aqui analisada, por força de precedente do STJ que acabou por embasar a Decisão Normativa acima referida.

Rodrigo Helfstein

26. Direito ao crédito de ICMS e o Fornecedor inidôneo

Discussão pacificada no Judiciário bate recorde de julgamentos no TIT e autuações são revertidas em favor do Fisco

No período de 28 de outubro a 8 de novembro de 2019 foram publicados 15 acórdãos julgados na Câmara Superior, merecendo destaque o processo DRT – 40337255-8, que abordou um dos temas objeto da primeira fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP” (2009 a 2017).

O tema Direito ao crédito de ICMS. Subtema 1.1 Fornecedor inidôneo é, dentre as questões de mérito, um dos que apresenta maior volume de autuações e decisões dos tratados na 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Imposto e Taxas – TIT, em especial na Câmara Superior. Foi objeto de diversos artigos nesta segunda fase do Projeto¹, tendo em vista ter sido um dos assuntos mais discutidos pela Câmara Superior durante este ano.

Grande parte das discussões nas instâncias ordinárias se dá para conclusão da comprovação da boa-fé do adquirente das mercadorias. Já na Câmara Superior o mote se resume à efetivação da análise das provas apresentadas pelos julgadores antecedentes.

¹ Artigos publicados no JOTA sobre o tema: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-credito-de-icms-21022019>; <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-operaoes-inidoneas-19092019>

A caracterização da boa-fé pelo adquirente da mercadoria de fornecedor considerado inidôneo já está pacificada na Corte Administrativa e no Superior Tribunal de Justiça, última instância para decidir quanto a matéria, a ponto de ter sido sumulada pela Tribunal Judicial Especial (Súmula 509) do STJ que assim declara:

“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”

Muito embora a jurisprudência do STJ tenha, de certa forma, tornado a análise de presença da boa-fé do contribuinte objetiva, através da relação dos indícios mínimos necessários para sua caracterização, o rol listado permite uma subjetividade na valoração conjunta da presença das evidências.

A matéria foi analisada em 2009 pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.148.444/MG, pela sistemática de recursos repetitivos. Pois bem, a Corte Superior pacificou o seguinte entendimento:

- (i) se o contribuinte comprovar a veracidade das operações de compra e venda, não pode ser responsabilizado por irregularidade verificada posteriormente, já que não tinha conhecimento da inidoneidade da empresa com a qual negociou e assim, é possível aproveitar o crédito em vista do princípio da não-cumulatividade do ICMS;
- (ii) “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” (cf. REsp 1.148.444 / MG).

A partir desta decisão passou-se a entender que a boa-fé do contribuinte estaria comprovada com a apresentação dos seguintes documentos:

(i) cartão do CNPJ e extrato obtido no site do SINTEGRA demonstrando que a vendedora das mercadorias estava com sua situação cadastral regular à época das operações;

(ii) relatório emitido pelo banco que comprova que a empresa autuada pagou à fornecedora valor que idêntico ao das operações relacionadas às notas fiscais de que trata o lançamento;

(iii) outros elementos que comprovem o ingresso das mercadorias, como por exemplos comprovantes de pesagem e registro de controle ou transporte.

A decisão proferida na sessão de 29/10 último bem reflete o cenário de como a presença ou não desses requisitos vem sendo apreciada na Câmara Superior.

No processo DRT-7 4037255, o juiz relator LUIZ FERNANDO MUSSOLINI JUNIOR entendeu pela presença da boa-fé nos seguintes termos:

...forte em que continuo a ver caracterizada a “bona fides” do contribuinte acusado, consubstanciada nos procedimentos que assumiu e comprovou.

Temos como indisputável a entrada das mercadorias que ensejaram os créditos gerados (que não é negada pela própria Fiscalização), antecedidas pelos pedidos comerciais postos junto ao fornecedor e depois sucedidas pelos pagamentos feitos ao mesmo, em face das Notas Fiscais Eletrônicas por ele emitidas.

Tanto nos parece suficiente a caracterizar a boa-fé do recorrido, também considerando que o fornecedor tinha, no momento das operações, situações regulares junto à Receita Federal e à própria Fazenda do Estado, que validou a emissão das notas fiscais eletrônicas que acobertaram as transações.

Daí que, “de meritis”, estou pelo não provimento do apelo fiscal, por não vislumbrar a infração irrogada ao particular, na estreita esteira da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, que assevera.

Por sua vez, o juiz ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, em voto de preferência, apresentou posicionamento diverso com base no voto condutor da Câmara Ordinária, sendo acompanhado pela maioria da Corte administrativa. Vale transcrever parte importante do voto que prevaleceu:

2. Consolidado em face do conhecimento destes autos o fato da não satisfação do requisito essencial à “Boa-Fé” nos termos do resolvido no STJ, como se depreende do seguinte trecho vencedor nessa fase inicial, nos seguintes termos:

“11. A situação fáctica relevante ao efeito jurídico paradigmático de NÃO BOA-FÉ deu-se pelo fato de que seria relevante a exigência da regularidade fiscal mesmo em face de quaisquer outras circunstâncias que sugerissem boa-fé por parte do adquirente.

12. Apesar do evento paradigmático referir-se não à questão da busca no SINTEGRA da situação do fornecedor, como sói ocorrer nestes autos, mas ao fato de não terem sido indicados os transportadores das mercadorias envolvidas nas transações ora glosadas, há similitude factual, pois o relevante é o fato da negligência em ambos os processos (neste e no paradigmático) na não busca da situação jurídica de REGULARIDADE nos termos do item 4, §1º do artigo 36 da Lei 6.374/89.

13. Ambos em face do enunciado legal do requisito da REGULARIDADE FISCAL: “se encontre em atividade no local indicado”. Nestes autos pela não verificação formal por meio da consulta ao SINTEGRA; no paradigmático em tela pela não exigência do correto preenchimento nas NNFF dos dados do transporte que possibilitaria a verificação também formal da localização do fornecedor conforme indicado ao fisco.

14. Nestes autos, a interpretação jurídica seria pela irrelevância da verificação deste requisito de REGULARIDADE; no paradigmático indicado pela sua relevância. Boa-fé como efeito nestes autos; não boa-fé como efeito no paradigmático. Divergência interpretativa patente.

15. Assim, em face do fundamentado, vejo, com todo respeito ao ilustre relator, condições para o CONHECIMENTO deste RESP interposto pela Fazenda Pública.”

16. Assim, o fato da não verificação da regularidade fiscal do emissor da documentação inidônea resta consolidado nos autos, o que impede o reconhecimento da denominada “Boa-Fé”.

A par do entendimento da minoria, o voto vencedor se manteve nas razões de decidir da jurisprudência da Câmara Superior, exigindo como requisito para comprovação da boa-fé a demonstração de que a vendedora das mercadorias estava com sua situação cadastral regular à época das operações.

Edison Aurélio Corazza

27. A vedação ao reexame de provas pela Câmara Superior

Quando é possível à Câmara Superior do TIT avaliar a boa-fé nos casos de crédito Indevido?

No âmbito da segunda fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP, analisamos 15 acórdãos publicados no período de 28/10/2019 a 08/11/2019 proferidos pela Câmara Superior, a seguir resumidos, sob a análise do tema que escrevemos:

07 acórdãos em que não houve análise de mérito, em decorrência do não conhecimento dos respectivos recursos especiais por ausência dos pressupostos de admissibilidade (AIIMs n. 4019747-5, 4108414-7, 4110674-0, 4050998-9, 4101126-0, 4038672-7 e 4048694-1), sendo que destes, 6 acórdãos se referem a Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

3 acórdãos onde o Recurso Especial não foi conhecido, porém, o mérito foi analisado (AIIMs n. 4112139-9, 4108842-6 e 4032918-5).

3 acórdãos onde o Recurso Especial foi conhecido e provido, sendo que 2 são recursos da Fazenda e o AIIM foi restabelecido e somente 1 do contribuinte que se reconheceu a decadência.

É sobre a possibilidade técnica da Câmara Superior do TIT avaliar a boa-fé nos casos de acusação de crédito indevido que passamos a tratar adiante.

Da análise dos casos

Pela análise de cada caso pode-se notar o seguinte:

Há casos tradicionais onde se peca justamente nos paradigmas, como o do auto de infração (AIIM) n. 4108414-7. No tocante à alegação de decadência parcial, o recurso não pode ser conhecido porque no acórdão trazido a cotejo prevaleceu o entendimento de que se aplica, para contagem do prazo decadencial, o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, mesma compreensão adotada pelo acórdão recorrido, ausente a divergência necessária para viabilizar o conhecimento do especial. O paradigma trazido a confrontação cuida de outra situação, na qual teria havido devolução das mercadorias pelo destinatário, a indicar que, ante as diferenças entre os substratos fáticos dos casos confrontados, não se pode identificar divergência interpretativa sobre o alcance da legislação de regência, resultando ausente requisito indispensável ao conhecimento do recurso especial;

Dos 15 acórdãos, 12 se referem a Recurso Especial interposto pelo contribuinte e destes, somente 1 foi totalmente conhecido e provido, é o caso do AIIM n. 4024149-0, cujos arrestos lançados como paradigmas atingiram o fim pretendido, e, portanto, o recurso foi conhecido. Ainda foi provido para se reconhecer a decadência de julho a dezembro de 2007;

Dos 3 recursos interpostos pela Fazenda, 2 foram conhecidos e providos para restabelecer o AIIM, são eles os AIIM's 4037255-8 (em razão da ausência de boa-fé) e o 4050988-9 (que indiretamente ao ser analisado o mérito, concluiu por restabelecer o lançamento exordial, haja vista que os serviços suplementares de telecomunicação estão englobados pelo serviço telefônico fixo comutado);

Há também acórdãos dos Recursos Especiais interpostos pelo contribuinte, que não foram conhecidos, mas o mérito

foi analisado, citando como exemplo, o AIIM n. 4112139-9 em que o aresto indicado não se prestava como paradigma, mas mesmo assim entendeu-se que não havia a decadência, porque o crédito foi realizado pelo contribuinte extemporaneamente, somente em GIA 2016.

Esses comentários superficiais apenas ilustram o conjunto dos julgamentos que analisei, preparando-me para adentrar num ponto que reputo fundamental quando se trata de matérias submetidas à Câmara Superior. Minha preocupação se assenta no fato de que, dos recursos especiais interpostos pelo contribuinte, somente 8% são conhecidos e providos, ao passo que dos recursos interpostos pela Fazenda, 66% são conhecidos e providos para restabelecer a infração original, sendo recorrente aquela relativa ao crédito indevido onde não se comprova a boa-fé e aí há um elemento importante a ser descortinado.

Da verdade dos fatos estabelecida na decisão ordinária

Em texto publicado, no site Migalhas, em fevereiro de 2013, a propósito da hermenêutica como fonte inesgotável de Justiça, Eudes Quintino de Oliveira Júnior escreveu o seguinte trecho:

“A lei vem expressa por palavras, nem sempre correspondendo à real intenção do legislador. A palavra, já advertia Maximiliano, é um mau veículo do pensamento; por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas; a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude; sob um só invólucro verbal se conchegam e escondem várias ideias, valores mais amplos e profundos dos que os resultantes da simples apreciação literal do texto.” (negritei)

Decorre que, se a sentença faz lei entre as partes – e é, portanto, lei – há de se aplicar para ela a mesma lição do doutrinador gaúcho, exigindo de quem a profere o melhor ato de inteligência e vontade que possa expressar, valendo-se de todas as técnicas, em especial, a persuasão racional (equiparo aqui, a decisão administrativa à sentença).

Mesmo assim, não é incomum (uma pena) de se ver depositado na sentença ou decisão frases de efeito e malabarismos verbais que tem apenas a intenção de acomodar um sentir próprio do julgador, dissociado do caso concreto.

Piero Calamandrei bem expressou esse fenômeno quando advertiu que o juiz possui, como o mago da fábula, o poder sobre-humano de fazer no mundo do direito as mais monstruosas metamorfoses e de dar às sombras a aparência de verdade, devendo a sentença e a verdade coincidirem, mas se a sentença não for inteiramente verdadeira, a verdade acaba por ser reduzida à medida da sua sentença. E é aí que mora o perigo.

É que quando um recurso chega à Câmara Superior, em tese, a verdade dos fatos da causa já está estabelecida na decisão do Recurso Ordinário e não cabe ao juiz relator (ou aos demais) alterar essa verdade como que querendo ajustá-la a sua subjetiva conclusão.

Isso tem acontecido quando o voto em discussão passa a avaliar a boa-fé sob o prisma das provas dos autos. Nesse caso, perscrutar sobre a boa-fé depende, necessariamente, de percorrer sobre o conjunto fático probatório apresentado e isso é vedado na fase do Recurso Especial.

Tomo como exemplo, o acórdão do AIIM n. 4037255-8 onde o recurso da Fazenda foi, em voto de vista, conhecido e provido ao argumento de que: “a não verificação da regulari-

dade fiscal do emissor da documentação inidônea resta consolidado nos autos, o que impede o reconhecimento da denominada “Boa-Fé”.

Repare que essa posição, ali vencedora por maioria, modifica a verdade estabelecida no Recurso Ordinário, que já havia assentado a existência de boa-fé. A Fazenda recorreu justamente porque a acusação de crédito indevido fora cancelada, firme na existência de boa-fé. Bem por isso, não cabia ao juiz do voto condutor penetrar nesse âmago, porque necessariamente teve que analisar fatos e provas e isso não está nos lindes da sua competência. Pior, os demais juízes que o acompanharam também não se deram conta disso e ratificaram a posição.

Aliás, a bem verdade, nesse caso, o equívoco nasceu no próprio voto de relatoria que, vencido no conhecimento (inicialmente ele não conhecia e afirmo que estava certo) viu-se forçado a tratar do mérito, onde disparou:

“Vencido que fui, no mérito estou pelo desprovimento do apelo fazendário, forte em que continuo a ver caracterizada a “bona fides” do contribuinte acusado, substanciada nos procedimentos que assumiu e comprovou.”

Temos como indisputável a entrada das mercadorias que ensejaram os créditos gerados (que não é negada pela própria Fiscalização), antecedidas pelos pedidos comerciais postos junto ao fornecedor e depois sucedidas pelos pagamentos feitos ao mesmo, em face das Notas Fiscais Eletrônicas por ele emitidas.

Tanto nos parece suficiente a caracterizar a boa-fé do recorrido, também considerando que o fornecedor tinha, no momento das operações, situações regulares junto à Receita Federal e à própria Fazenda do Estado, que validou a emissão das notas fiscais eletrônicas que acobertaram as transações.

Daí que, “de meritis”, estou pelo não provimento do apelo fiscal, por não vislumbrar a infração irrogada ao particular, na estreita esteira da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, que assevera “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”.

Percebe-se claramente, do trecho acima, que o relator se imiscuiu em analisar e tratar da matéria de fato e das provas. Não podia. Mas o fez, e provocou uma segunda expropriação jurídica disparada, agora, pelo revisor, cujo voto condutor acabou acoimado desse mesmo defeito capital.

Em suma, boa-fé é característica que decorre da avaliação do conjunto probatório e, em tese, não pode ser analisada – sob esse prisma – pela Câmara Superior. Repito que a verdade estabelecida na decisão do Recurso Ordinário não pode ser alterada no Recurso Especial.

E quando se pode avaliar a boa-fé, então? Quando sobre a mesma realidade factual pesaram duas decisões distintas. É o caso, por exemplo, *mutatis mutandis*, do acórdão do AIIM 4110674-0, onde o trecho abaixo bem ilustra o que defendo:

“22. A comprovação da regularidade do pagamento aliado a “outros elementos de prova” venceram os julgadores no paradigmatal AIIM n. 4.016.671-5 do reconhecimento da denominada “Boa-Fé”.

Neste paradigmatal a prova de pagamento fora suficiente à comprovação da regularidade operacional; no acórdão recorrido as provas de pagamento restaram insuficientes.

A singularidade factual com relação às provas de pagamento entre paradigmatal e acórdão recorrido impede o cotejo nesta seara em especial.

25. Assim, fundamentado, NÃO CONHEÇO do RESP do particular em face do paradigmatal AIIM n. 4.016.671-5.

Nota-se que o voto se limita a reconhecer a verdade fática já estabelecida em cada caso e concluir que são distintas, redundando no não conhecimento.

Em suma, a Câmara Superior pode e deve enveredar para a discussão sobre a existência de boa-fé do adquirente da mercadoria em operações com nota inidônea quando o Recurso Especial trouxe paradigma em que a mesma realidade fática mereceu uma conclusão distinta daquela havida na decisão recorrida, exemplo: i) ambos tem só o SINTEGRA; ii) ambos tem só prova de pagamento; iii) ambos tem SINTEGRA e prova de pagamento; iii) ambos tem SINTEGRA, prova de pagamento e conhecimento de transporte, etc. Enfim, em qualquer dos casos há de se admitir que “ambos tem” mesmas realidades factuais. Não havendo, é caso de não conhecimento.

Bem por isso que afirmei, alhures, que o REsp do AIIM n. 4037255-8 não merecia conhecimento, porque o evento paradigmatal referia-se não à questão da busca no SINTEGRA da situação do fornecedor, mas ao fato de não terem sido indicados os transportadores das mercadorias envolvidas. Daí, para que o recurso da Fazenda fosse conhecido o que se fez? Aquilo que Calamandrei temia, pois se deu à sombra aparência de verdade e em detrimento da similitude factual, se disse que “...o relevante é o fato da negligência em ambos os processos (neste e no paradigmatal) na não busca da situação jurídica de REGULARIDADE nos termos do item 4, §1º do artigo 36 da Lei 6.374/89. Com todo o respeito, isso foi um sofisma.

Conclusão

É conhecida a lição de Norberto Bobbio para quem o problema do fundamento de um direito apresenta-se diferentemente conforme se trate de buscar o fundamento de um direito que se tem ou de um direito que se gostaria de ter (“A Era dos Direitos”).

O direito que se tem é aquele que deve constar nas decisões administrativas e judiciais, sem maiores elucubrações, arremedos ou inclinações de um tal “sentir” e sem invasão de competência. O direito que se gostaria de ter deve ser deixado, quando muito, para as petições e recursos das partes...se é que me entendem.

César Eduardo Temer Zalaf

28. Prazo decadencial em casos de creditamento indevido

Câmara Superior reabre discussão, cita precedentes judiciais e não menciona enunciado da Súmula n. 09/TIT

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, temos um assunto antigo, mas que sempre é tema de bastante discórdia em nossos Tribunais, tanto na esfera administrativa como na judicial: a decadência, notadamente em relação ao termo inicial de contagem para lançamento pelo Fisco nos casos de creditamento indevido.

A discussão se baseia primordialmente no que tange à aplicação dos artigos 173, inciso I, e 150, parágrafo 4º, ambos do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

- *4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;*

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

•

Essa discussão parece nunca ter fim em nosso judiciário e nos tribunais administrativos estaduais, que têm tido certa dificuldade, especialmente na seara judicial, em fornecer uma resposta definitiva aos contribuintes, variando suas decisões ora pelo art. 173, I, ora pelo art. 150, §4º.

Neste artigo, teremos como ênfase o julgamento pela Câmara Superior do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) n. 4.045.088-0, cuja ementa segue abaixo transcrita, sobretudo em relação à aplicação da decadência pelo art. 173, I, do CTN, nos casos em que o contribuinte se creditou “indevidamente” do ICMS em operações com mercadorias oriundas de outros entes federados que concederam benefícios fiscais à margem do CONFAZ, ou seja, nos casos de “guerra fiscal”:

“EMENTA: CRÉDITO DE ICMS CONSIDERADO INDEVIDO – MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTROS ESTADOS EM OPERAÇÕES COM BENEFÍCIOS FISCAIS – GLOSA DA DIFERENÇA ENTRE O MONTE ESCRITURADO E O EFETIVAMENTE COBRADO – LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO – ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA REFUTADA ANTE A INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, I, DO CTN – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA AO QUAL SE DÁ PROVIMENTO.”

Decisões do TIT:

Conforme podemos verificar da análise do julgado acima, temos que a aplicação da decadência pelo artigo 173, I, do CTN, teve como embasamento, em primeiro lugar, a própria sistemática do ICMS, a começar por sua não-cumulatividade.

Na oportunidade, a Câmara definiu que quando o contribuinte remetente da mercadoria não recolhe ICMS ou o recolhe parcialmente por conta de um determinado benefício fiscal, não há que se falar de cumulatividade, uma vez que o imposto não foi efetivamente recolhido na etapa anterior, não podendo assim o Contribuinte, que foi o destinatário das mercadorias, se creditar de tudo ou da parte que não foi recolhida.

Por conseguinte, de acordo com a Superior, não se pode utilizar o prazo estipulado pelo art. 150, parágrafo 4º, do CTN, que trata do prazo decadencial para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, visto que estes não foram efetivamente pagos – não haveria o pagamento antecipado (ainda que parcial), portanto, – estando em desacordo com a legislação tributária nacional, recaindo, assim, o prazo decadencial para a regra do artigo 173, I, do CTN.

Em seu voto vencedor, o Juiz Relator atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária em território paulista o dever de valoração das normas de outros Estados da Federação, ou seja, ao verificar que há incentivo fiscal em outro ente da federação e esse não tem a aprovação do CONFAZ, deverá o contribuinte adotar a premissa de que não há validade do mesmo e por isso não poderá se creditar do imposto, em respeito, especialmente, ao princípio da não-cumulatividade.

Ato contínuo, temos que, atualmente no TIT, o referido tema já foi sedimentado por meio do enunciado da Súmula n. 09/2017, que adotou o prazo decadencial acima citado com aplicabilidade pelo art. 173, I do CTN:

“Nas autuações originadas da escrituração de créditos indevidos de ICMS, aplica-se a regra decadencial disposta no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.”

A motivação da referida súmula, sedimentando o entendimento que vinha sendo aplicado naquela corte, foi a de que a *“escrituração irregular de créditos de ICMS constitui uma prática infracional que não importa reconhecimento de qualquer débito pelo sujeito passivo e, mais, não é suscetível de eventual homologação, ausente, por consequência, a possibilidade de se aplicar a norma do artigo 150, parágrafo 40, do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual incide, em tais casos, a norma geral de direito tributário em matéria de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.”*.

Ressalta-se ainda que a emissão da referida súmula teve outros pressupostos para sua instituição, e estes foram os julgados recentes, à época, de teor similar, todos eles proferidos pela Colenda Câmara Superior daquele tribunal, conforme destacamos: (i) *Acórdão referente ao AIIM sob n. 4015715-5 sob relatoria do Alberto Podgaec* – “*Ementa: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE ENERGIA ELÉTRICA. RECURSO ESPECIAL DA AUTUADA NÃO CONHECIDO EM RAZÃO DA IMPRESTABILIDADE PARADIGMAL APELO FAZENDÁRIO CONHECIDO E PROVIDO PARA RESTABELECER OS SUBITENS “2.1” A “2.11”, EIS QUE NÃO VERIFICADA A DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR SER APLICÁVEL AO CASO O ARTIGO 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*”; (ii) *Acórdão referente ao AIIM sob n. 4030804-2 sob relatoria do Fábio Henrique Bordini Cruz* – “*Ementa: ICMS. Crédito indevido lançado no campo 58 “ESTORNO DE DÉBITO” nas GLAs, sem comprovação de origem. I — Recurso Especial do contribuinte conhecido quanto à alegação de decadência. No mérito, desprovido, nos termos da jurisprudência desta Câmara Superior que tem decidido pela aplicação do art. 173, I, do CTN nos casos de crédito indevido. II — Recurso não conhecido*

quanto à insurgência contra a aplicação da taxa de juros da Lei 13.918/09 e a atualização do crédito para cálculo da multa. Recurso Especial do contribuinte parcialmente conhecido, e nesta parte, desprovido.”;
(iii) Acórdão referente ao AIIM sob n. 4034275-0 sob relatoria do Inacio Kazuo Yokoyama – “Ementa: ICMS. Crédito Indevido. Documentos fiscais inidôneos. Retroatividade da declaração de inidoneidade e boa-fé. Decisão trazida não demonstra dissídio jurisprudencial por se tratar de situação fática diversa e decorrer da análise do conjunto probatório dos autos. Juros, irre- troatividade da Lei 13.918/2009 e atualização do valor básico da multa. Súmula 8, editada antes da Lei vigente para os juros e aplicada aos autos, decisão reformada e voto vencido não se prestam para demonstrar dissídio jurisprudencial. Redução da multa e não confisco. De- cisões não se prestam ao confronto por se tratar de si- tuações fáticas diversas dos autos. Súmula 6. Recurso especial do contribuinte não conhecido. Decadência. Art. 173, inciso I do CTN. Vocábulo “exercício” ex- presso no art. 173, inciso I do CTN, deve ser entendido como exercício financeiro (“ano”) e não como período de apuração do imposto. Recurso especial da Fazenda Pública Estadual conhecido e provido.”.

Desta forma, temos que a Câmara Superior do TIT é favorável à contagem do prazo decadencial pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando tratamos de creditamento indevido, motivo pelo qual as Câmaras Julgadoras também têm se curvado a este entendimento, em observância ao artigo 52, da Lei n. 13.457/2009.

Decisões Judiciais – TJ/SP – STJ

Após a análise do tema na seara administrativa, passa- mos às decisões aplicadas em sede judicial, onde observamos

que o tema não está nem remotamente próximo de ser sedimentado como no âmbito administrativo paulista.

No judiciário paulista e nos Tribunais Superiores, não há ainda um consenso sobre qual seria o início de contagem do prazo decadencial nos casos de creditamento indevido, conforme inclusive se verifica no julgamento do AIIIM em análise, onde o Relator colacionou diversas decisões que corroboraram ao entendimento por ele aplicado e destacamos uma delas abaixo:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 165 E 458, INCISO II, DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. ART. 130 DO CPC. INDEFERIMENTO DE PROVAS. FACULDADE DO JULGADOR.

I – Se o Tribunal a quo ao apreciar a demanda manifestou-se sobre todas as questões pertinentes à litis contestatio, fundamentando seu proceder de acordo com os fatos apresentados e com a interpretação dos regramentos legais que entendeu aplicáveis, demonstrando as razões de seu convencimento, não há violação aos arts. 165 e 458, inciso.

II, do CPC, eis que o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. Precedentes: AgRg no Ag n. 1.035.101/MS, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJe de 25.08.2008 e REsp n. 876.403/CE, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe de 13.08.2008.

II – O deferimento de produção de provas configura faculdade do julgador, que pode impedir a confecção de inúteis, protelatórias ou desnecessárias. Na hipótese em exame, o Tribunal a quo ressaltou que presentes os elementos indispensáveis à sua convicção, não sendo

necessário o auxílio de perito, o que inviável de ser reformado na estreita via especial em observância ao óbice sumular n. 7 deste STJ. Precedentes: AgRg no Ag n. 1.010.324/SP, Rel. Min. SIDNEI BENETI, DJe de 15.08.2008; AgRg no Ag n. 879.369/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 02.04.2008 e REsp n. 215.011/BA, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 05.09.2005.

III – Quanto à matéria de fundo, havendo recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação em desacordo com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício, que, segundo a jurisprudência desta Corte, está sujeito ao prazo decadencial de cinco anos e se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a que poderia ter sido efetuado o lançamento.

No caso em análise, tendo em vista haver creditamento indevido de ICMS, relativamente ao período de 01/01/1997 a 30/06/1997, a Fazenda Pública efetuou o lançamento de ofício em 01/07/2002, não se consumando, assim, a decadência. Precedentes: REsp n. 973.189/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 19.09.2007; EDcl no REsp n. 623.743/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31.08.2006 e REsp n. 448.416/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 12.06.2006.

IV – Agravo regimental improvido. "III (g.n.)

Entretanto, verificamos que as decisões judiciais têm, de forma reiterada, se afastado do entendimento aplicado pelo TIT e incorporado à sua jurisprudência a aplicabilidade da decadência pelo artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, quando se trata de creditamento indevido:

“Ementa: DECADÊNCIA PARCIAL. ICMS. Ocorrência. Creditamento indevido que implica recolhimento menor do imposto. Aplicação do art. 150, § 4º, CTN.

Inaplicabilidade do art. 173, I, do CTN. Entendimento em consonância com a jurisprudência mais recente do E. STJ. Decadência parcial mantida. (...) (Apelação n., 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI – RELATOR – Acórdão registrado em 18/12/2019) (g.n.)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CREDITAMENTO INDEVIDO. INCIDÊNCIA DO PRAZO PREVISTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ E DE JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA.

1. *Hipótese em que a decisão agravada deu provimento ao recurso especial da contribuinte, por ofensa ao art. 150, § 4º, do CTN, e determinou o retorno dos autos ao Tribunal de origem para análise de questões relacionadas às datas e eventual constituição do crédito por meio de declaração.*
2. *Essa solução não ofende o raciocínio da Súmula 7/STJ, porquanto a instância ordinária partiu de premissa equivocada – ausência de pagamento, quando a jurisprudência desta Corte entende que o creditamento indevido se equipara a pagamento a menor (matéria de direito) -, e fez incidir, equivocadamente, o art. 173, I, do CTN, razão pela qual se faz necessária a devolução dos autos. Precedentes.*
3. *Há pedido expresso da insurgente para que seja declarado que parte do débito cobrado está extinto pela decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, o que afasta a alegação de ocorrência de julgamento extra petita.*

4. *Agravo interno a que se nega provimento.”*
(*AgInt nos EDcl nos EDcl no AREsp 1189427 / SP*
AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO
AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2017/0268570-5
– *Relator(a) Ministro OG FERNANDES – DJe*
16/05/2019)

Neste sentido, é possível verificar na esfera judicial que ainda há um movimento constante e gradual do entendimento rumo à aplicação do prazo decadencial iniciando-se a sua contagem nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, quando há o aproveitamento de créditos de forma indevida, e não só pelo art. 173, I, como está sedimentado no TIT.

Desta forma, temos que o judiciário tem entendido que, por se tratar de um tributo passível de lançamento por homologação e desde que não ocorra dolo, fraude ou simulação, não há por que ser aplicado o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, dado que houve, nesses casos, o pagamento parcial que já estava sujeito à homologação do fisco estadual.

Imperioso ressaltar que os julgamentos acima citados partem do pressuposto de que houve o pagamento parcial desse tributo, conforme dita o julgamento da 1ª Seção, relatado à época pelo Ministro Luiz Fux – reiteradamente citado na mesma Seção -, e, caso o pagamento não tenha ocorrido, o prazo a ser aplicado é o do art. 173, I do CTN:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PA-

CIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). 1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido. 2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da taxa ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação. 3. “[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN” (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006). 4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. 5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia,

como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. 6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. 7. Agravo regimental não provido.”¹

Por fim, vale apontar o artigo sobre decadência, já publicado neste observatório, de autoria de João Henrique Salgado Nobrega, Álvaro Martins Rotunno, Antônio Carlos Moura Campos, Daniela Dornel Rovaris, Frederico Pereira Rodrigues da Cunha, Marcos Vinícius Passarelli Prado e Renato Souza Coelho² que deram parcela dos preceitos doutrinários e jurisprudenciais aqui expostos e possibilitaram a discussão mais específica e detalhada sobre a decadência em relação aos casos de creditamento Indevido.

Conclusão

Conforme mencionado, a decisão proferida pela Câmara Superior do TIT em relação ao AIIM n. 4.045.088-0 deixa evidente, naquele Tribunal, o entendimento sobre a aplicabilidade do prazo de decadencial com base no artigo 173, inciso I, do CTN, para os casos de crédito indevido, independente da matéria já estar ali sumulada e de haver ou não pagamento parcial antecipado do tributo.

¹ STJ – AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA EM RECURSO ESPECIAL – 2011/0036985-1 – 26/10/2011 – Superior Tribunal de Justiça – STJ – S1 – PRIMEIRA SEÇÃO – Data de decisão: 26/10/2011 Data de publicação: 07/11/2011 (DJe 07/11/2011)

² Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT-SP, Edição Fundação Getúlio Vargas – SP/Escola de Direito e Editora Max Limonad, Coordenadores: Eurico Marcos Diniz de Santi, Eduardo Perez Salusse, Lina Santin, Dolina Sol Pedroso de Toledo, Versão PDF 978-85-7549-154-6, pag. 516/523

Já no judiciário, como foi demonstrado na segunda parte do estudo, o entendimento atual tem sido bastante controverso à aplicação do prazo decadencial, de forma que estamos longe de uma pacificação, havendo ainda possibilidade para o contribuinte questionar tal situação pelas vias judiciais.

Sulamita Szpiczowski Alayon

Caio Maia Bozzo

29. Destaques de 2019 e perspectivas

Temas como aplicação de precedentes judiciais e guerra fiscal ainda precisam ser pacificados pelo tribunal

Durante o ano de 2019 foram publicados mais de 700 acórdãos relativos a julgamentos de recursos especiais pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT). Tais julgados foram objeto de acompanhamento, de análise e de artigos elaborados durante a 2ª fase do Observatório de Jurisprudência do TIT, por ilustres pesquisadores – juízes do TIT e experientes advogados tributaristas atuantes no âmbito do processo administrativo paulista.

Dentre os principais temas apreciados em 2019, destacam-se os seguintes:

- **“Guerra fiscal”**: refere-se a discussões decorrentes da concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal, sem a autorização unânime no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Na 1ª fase do Observatório do TIT, notou-se, da análise dos julgados do TIT proferidos entre 01/08/2009 e 31/05/2017, entendimento pela legalidade da cobrança da parcela do ICMS desonerada no Estado de origem, tendo sido editada, a Súmula n. 11/2017, que dispõe ser legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, na hipótese

de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Na 2ª fase do Observatório, que se ateve aos julgados publicados durante o ano de 2019, observou-se a falta de análise quanto à remissão e anistia previstas na Lei Complementar n. 160/2017 e no Convênio ICMS n. 190/2017, sob o argumento de que o contribuinte não teria desistido da discussão ou por considerar ausentes os requisitos previstos na mencionada legislação – muito embora os Estados tenham cumprido todas as formalidades exigidas ou estejam dentro prazo para cumpri-las. Desta forma, ao menos por enquanto, a Câmara Superior do TIT tem optado pelo prosseguimento do julgamento quanto ao mérito, mantendo as autuações fiscais com base na jurisprudência até então firmada sobre “guerra fiscal”. No entanto, o tema ainda está em aberto, tendo em vista os recentes procedimentos estabelecidos para reconhecimento dos créditos.

- **Direito ao crédito de ICMS:** sem dúvida, o subtema mais julgado relativo ao direito ao crédito de ICMS diz respeito aos casos em que a glosa é fundamentada nas aquisições de fornecedor declarado inidôneo, quase sempre de forma posterior às operações, e cujos efeitos foram aplicados retroativamente. A boa-fé do adquirente tem sido relativizada através da exigência ampliada de requisitos para a sua comprovação. Analisando-se comparativamente os acórdãos que trataram do **direito ao crédito de ICMS**, nesse subtema e também em hipótese de aquisição de combustíveis utilizados em veículos de terceiros subcontratados para a realização da atividade-fim da empresa, verificou-se a incongruência entre os julgados do TIT, na maior parte desfavoráveis aos contribuintes e em sentido inverso à

jurisprudência predominante no TJ/SP e nos Tribunais Superiores sobre tal matéria. O cenário revela insegurança jurídica, além de ocasionar o movimento da máquina judicial para a anulação das autuações lavradas, em desprestígio ao princípio da economia processual.

Em análise dos precedentes que versaram sobre crédito indevido de ICMS decorrente da aquisição de mercadorias consideradas como de uso e consumo, em especial quando se trata de aquisição de **sacos e sacolas plásticas** por estabelecimentos varejistas, verificou-se que o entendimento consolidado pela SEFAZ/SP em Respostas de Consultas (ex.: 4867/2015, 15659/2017 e 18267/2018), até então favorável aos contribuintes, passou por abrupta alteração de orientação em respostas subsequentes, resultando na Decisão Normativa CAT n. 4, de 30/05/2019, que veda o crédito. Nos julgados, o TIT vem reconhecendo a legitimidade dos créditos relativos a fatos anteriores à modificação do entendimento da SEFAZ, e, para os fatos posteriores, provavelmente será mantida a glosa dos créditos, seguindo o atual entendimento acerca da matéria.

- **Aplicabilidade de precedentes dos Tribunais Superiores:** a jurisprudência do TIT ainda oscila bastante quanto ao reconhecimento de decisões judiciais consolidadas. Em geral, a Câmara Superior tem aplicado a jurisprudência emanada pelos Tribunais Superiores em casos que considerou não haver legislação estadual específica; e, havendo disposição legal que se julgue contrária ao entendimento jurisprudencial, esta tem prevalecido, sob o argumento de que a sua descon sideração violaria ao artigo 28 da Lei n. 13.457/2009. Acerca da aplicação dos precedentes Judiciais, nas análises efetuadas durante a 2ª fase do Observatório do TIT, destacaram-se os seguintes julgados/subtemas:

(i) **Erro na eleição do sujeito passivo da infração**, na hipótese de a pessoa jurídica ter sido extinta regularmente antes da lavratura do AIIM: recentes julgamentos reformaram decisões ordinárias favoráveis ao contribuinte e mantiveram os autos de infração, indo de encontro à jurisprudência firmada no âmbito judicial. Tal posicionamento certamente acarretará ônus à Fazenda Pública, pois, uma vez extinta a execução por erro na eleição do sujeito passivo, não poderá a Fazenda Pública ingressar com execução fiscal contra o efetivo devedor, se já decorrido o tempo decadencial, por se tratar de erro material e não formal do título (CDA), conforme estabelecido nos julgados que serviram de base para a edição da própria Súmula 392 do STJ;

(ii) **ICMS no transporte de mercadorias destinadas ao exterior**: entendimento contrário do TIT ao firmado pelo STJ há mais de 10 anos, e que continua sendo aplicado atualmente, no sentido de que *não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias*;

(iii) **ICMS na importação de bens por entidade de assistência social**: reconhecida a competência do Tribunal Administrativo para a apreciação de normas constitucionais, especialmente quando se trata de auto de infração (e não pedido de isenção ou aplicação da imunidade), bem como a impossibilidade da cobrança do ICMS nas importações de bens realizadas por instituições de assistência social sem fins lucrativos, vinculados às suas finalidades essenciais, cancelando definitivamente a cobrança constituída ao arrepio da legislação e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca dos requisitos para fruição da imunidade tributária;

- **A vedação ao reexame de provas pela Câmara Superior**: dos recursos especiais interpostos pelo contribuinte, somente 8% foram conhecidos e providos, ao passo que dos recursos interpostos pela Fazenda,

66% foram conhecidos e providos para restabelecer a infração. Um dos temas mais recorrentes é relativo ao crédito indevido onde não se comprova a boa-fé, que deveria ser visto a partir da verdade estabelecida na decisão do Recurso Ordinário, e que, portanto, não poderia ser alterada no Recurso Especial. Nesse passo, o artigo “**A Câmara Superior como instância de estabilização**” analisa precedentes em que não foram conhecidos Recursos Especiais pela ausência de pressupostos de admissibilidade, discutindo acerca do papel do Pleno na estabilização do processo administrativo, do cuidado necessário na análise dos paradigmas e da perigosa revisitação das matérias de fato.

- **Concomitância entre demandas administrativas e judiciais:** verificadas as divergências entre Câmaras Julgadoras e Câmara Superior quanto aos efeitos e procedimentos após o reconhecimento da concomitância, resultando em decisões que ora cancelaram o AIIM, ora o mantiveram, o que leva a crer que, mesmo que em menor escala, o tema ainda permanecerá nas pautas do TIT.

- **Decadência e o pagamento parcial:** ao analisar caso envolvendo o não recolhimento do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, dando provimento ao recurso especial do contribuinte, a Câmara Superior reacendeu discussão envolvendo contagem de prazo decadencial, admitindo mais um caso de aplicação do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, sem que tenha havido o pagamento antecipado do tributo – fundamento anteriormente já aplicado para as hipóteses de (i) lançamento do ITCMD; (ii) ICMS exigido por meio de guia especial; e (iii) falta de

pagamento do imposto na qualidade de substituto tributário.

- **Moderação Sancionatória:** verificou-se que a Câmara Superior tem adotado um posicionamento mais homogêneo em relação a *(i)* situações de anulação da decisão recorrida, por falta de fundamentação dos requisitos dos “antecedentes fiscais” e “porte econômico”; *(ii)* necessidade de peticionamento para aplicação do artigo 527-A do RICMS; *(iii)* interpretação do requisito de “falta de pagamento do imposto” previsto no artigo 527-A do RICMS, e que deve nortear os próximos julgamentos de primeira e segunda instâncias julgadoras, de maneira a uniformizar a jurisprudência do Contencioso Administrativo Tributário paulista. Acerca do subtema **Recapitulação de Penalidade**, a Câmara Superior reclassificou e reduziu a multa de 100% do valor da operação para 20 UFESP por documento, aplicada por discrepâncias entre NF-e e DANFE, impondo como critério a não alteração do destinatário e do valor total da operação. No que tange ao **Princípio da Consunção/Absorção de Multas**, tem sido vencedora no TIT a posição de que a conduta ilícita mais grave deve absorver a de menor gravidade, não sendo possível penalizar o contribuinte duas vezes. Porém, em 2019, a Câmara Superior afastou a aplicação do princípio por entender que no caso analisado havia autonomia dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

- **Nulidades do lançamento fiscal:** decidiu-se que a descrição incompleta e incongruente da infração implica cerceamento de defesa e vício insanável no ato administrativo, por falta de liquidez e certeza do crédito tributário e violação ao art. 142 do CTN.

- **Responsabilidade Tributária:** dentre os julgamentos acerca do tema, destaca-se, novamente, aqueles analisados sob o foco da **responsabilidade do adquirente** em operações inidôneas, inclusive a responsabilidade atribuída de forma **solidária**, considerada válida a aplicação da presunção absoluta de interesse comum, de forma equiparada às operações desacompanhadas de documento fiscal, independentemente da individualização da conduta. Outro subtema que merece atenção é relativo à **responsabilização solidária do tomador de serviços** de comunicação, adotada de forma objetiva pela Câmara Superior, em afronta à jurisprudência do STJ acerca da interpretação do art. 124, I, do CTN e da responsabilidade do adquirente de boa-fé.

Dentre outros importantes temas visitados, destaca-se também a análise acerca da incidência do **ICMS nas operações de armazenagem de combustível**. A exemplo dos precedentes analisados na 1ª fase, grande parte das autuações decorrem da inobservância de obrigações acessórias por parte dos depositantes ou do Armazém Geral, tendo sido identificadas interpretações restritivas, afastando-se a regra de não incidência do ICMS, ainda que o erro cometido pelo contribuinte não tenha implicado prejuízo efetivo ao Estado. Na 2ª fase do Observatório, destaca-se julgado em que a Câmara Superior considerou necessário que a pessoa jurídica que exerça atividade de armazém geral o faça de maneira exclusiva, sem a possibilidade de que tenha, ainda que apenas formalmente, outro objeto social, em especial atividade comercial (muito embora a legislação não imponha expressamente tal condição), como também que o contribuinte comprove que cumpre, além dos requisitos exigidos para a atividade de armazenamento, também aqueles estipulados por órgão regulador responsável pela atividade exercida, se for o caso.

- **Conclusão:**

A análise realizada na 2ª fase do Observatório do TIT aponta para temas que ainda carecem de pacificação ou de apreciação mais aprofundada e adequada em âmbito administrativo, como é o caso das discussões acerca da aplicação de precedentes judiciais, da guerra fiscal (especialmente com o retorno dos processos analisados sob égide dos procedimentos instituídos pela Resolução Conjunta SFP/PGE n. 01, de 07 de maio de 2019), dos requisitos para comprovação da boa-fé do contribuinte adquirente de mercadorias, do reconhecimento da decadência, dos créditos nas diversas hipóteses albergadas pela legislação e pelo dinamismo das operações praticadas, dentre outras matérias.

O mapeamento realizado tem sua importância não apenas para a formação de repertório de precedentes, mas na constante busca pela construção de uma jurisprudência comprometida com o rigor da análise casuística dos fatos, devidamente esgotada no decorrer do processo administrativo, e, sobretudo, da aplicação dos princípios basilares do Direito, em especial o da segurança jurídica.

No próximo biênio (2020/2021), os debates ocorrerão sob novos olhares, tendo em vista a mudança de **composição das Câmaras Julgadoras do TIT** – renovação que, ainda que parcial, espera-se que seja positiva.

Kalinka Bravo

30. Alíquota de 4%, bens sem similares nacionais e Lista CAMEX

A interpretação do Tribunal quanto a aplicação da Resolução n. 13 do Senado Federal

Coincidindo com o período de recesso do Tribunal de Impostos e Taxas – e, por essa razão, face a ausência de decisões proferidas nos últimos 15 dias – o presente artigo tem por objetivo chamar a atenção para um tema que acreditamos ocupará a pauta de julgamento deste Tribunal em 2020.

De fato, ainda são poucas as decisões exaradas por esse Tribunal e que se dedicaram a analisar a aplicação da regra definida pela Resolução nº 13 do Senado Federal, dispositivo legal que limitou à 4% a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Seja por se tratar legislação relativamente recente, seja pela própria complexidade do assunto, como veremos adiante, os questionamentos fiscais acerca da correta aplicação da alíquota reduzida pelos contribuintes avolumam-se ano a ano de forma considerável.

Observadas as decisões selecionada para análise nesse artigo, cujo único critério de pesquisa na base de julgados divulgada pelo próprio TIT foi a palavra “CAMEX”, identificamos 8 decisões proferidas entre os anos de 2016 a 2019, as quais se dedicaram a julgar acusações fiscais dessa natureza. Especificamente para os anos de 2016 a 2018 o critério acima retorno com apenas 1 decisões por ano.

Somente no ano de 2019, contudo, foram julgados os demais 5 processos, fato que desde já nos faz acreditar que a quantidade deve aumentar agora em 2020. Antecipando-nos, assim, às considerações que adiante serão desenvolvidas, o balanço geral das decisões selecionadas foi:

- Dentre as 8 decisões localizadas, 3 afastaram a aplicação da alíquota reduzida de 4% sob a alegação de que não teria sido comprovado pelos contribuintes nestes processos a origem das mercadorias: se importadas ou com conteúdo de importação superior a 40% (AIIM 4.075.546-0, AIIM 4.097.255-0 e AIIM 4.066.488-0)
- Outras 3 decisões igualmente mantiveram as respectivas pretensões fiscais fundamentando-se na impossibilidade de declaração de ilegalidade da norma (AIIM 4.117.835-0); ausência de comprovação da peculiaridade dos produtos e a correspondente descrição indicada na Resolução CAMEX nº 79/12 (AIIM 4.118.720-9) e, por fim, na impossibilidade de análise do argumento de “carga efetiva” em decorrência da aplicação da redução de base de cálculo em operações calculadas com alíquota equivocada (AIIM 4.066.775-3)
- Por fim, foram localizadas 2 decisões que cancelaram as autuações fiscais sob o fundamento da alteração do critério jurídico do lançamento, na medida em que o questionamento acerca da correta classificação fiscal das mercadorias autuadas não havia sido apostado nos relatórios circunstanciados que acompanharam os autos de infração (AIIM 4076484-9 e AIIM 4.083.070-6)

Assim e com base nestas decisões, as quais a seguir passamos a analisar individualmente, buscamos por ora e com fundamento neste passado, traçarmos uma perspectiva para os julgamentos futuros sobre esta matéria, os quais acreditamos se avolumarão neste ano que se inicia.

A RESOLUÇÃO N. 13 DO SENADO FEDERAL E A INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA DE 4% AOS BENS SEM SIMILARES NACIONAIS IDENTIFICADOS NA LISTA CAMEX (RESOLUÇÃO CAMEX N. 79/12)

Conforme amplamente divulgado pela mídia, a Resolução n. 13 do Senado Federal, publicada em 26 de abril de 2012, pretendeu, primordialmente, por fim à chamada “Guerra dos Portos”, onde as diferenças de alíquotas do ICMS permitiam aos estados conceder benefícios fiscais para as empresas que importassem produtos pelos seus portos. Assim ficou registrado, inclusive, na própria exposição de motivos da mencionada norma.

A possibilidade legal do Senado Federal dispor sobre alíquotas de ICMS em operações interestaduais e de exportação de bens encontra-se constitucionalmente assegurada no artigo 155, § 2º, inc. IV.

Nesse contexto, a Resolução n. 13 estabeleceu a alíquota de 4% para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados, quaisquer que fossem os estados de origem e destino. Essa regra geral, contudo, restou excepcionada por algumas hipóteses, dentre elas a situação em que estes bens e mercadorias importados não possuam similares nacional. Assim, e em detrimento da regra geral – alíquota a 4% – todos os produtos de origem estrangeira sem similares nacionais permanecem tributados à alíquota interestadual regular.

Com o objetivo de se definir, então, quais seriam os bens e mercadorias não fabricados no Brasil, por determinação

expressa da própria Resolução do Senado, foi transmitida à Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), atualmente vinculada ao Ministério da Economia, a responsabilidade de elaborar uma listagem identificando tais produtos. Em 1º de novembro de 2012, a CAMEX publicou a Resolução n. 79, definindo:

Art. 1º Para fins exclusivamente do disposto no inciso I do § 4º do art. 1º da Resolução do Senado n. 13, de 2012, a lista de bens e mercadorias importados do exterior sem similar nacional compõe-se de:

I – bens e mercadorias sujeitos a alíquota de zero ou dois por cento do Imposto de Importação, conforme previsto nos anexos I, II e III da Resolução Camex n. 94, de 8 de dezembro de 2011, e que estejam classificados nos capítulos 25, 28 a 35, excluídos os códigos (...)

II – bens e mercadorias relacionados em destaques “Ex” constantes dos Anexos I e II da Resolução Camex n. 116, de 18 de dezembro de 2014; e

III – bens e mercadorias objeto de concessão de ex-tarifário em vigor estabelecido na forma das Resoluções CAMEX n. 17, de 3 de abril de 2012, e n. 66, de 14 de agosto de 2014.

Uma lista reunindo tais condições legais e enumerando as mercadorias definidas na condição de “sem similares nacionais” foi então publicada, a conhecida “Lista CAMEX”. Inobstante editada buscando uniformizar a incidência do ICMS sem beneficiar qualquer estado em detrimento de outro, tais medidas, a bem da verdade, causaram inúmeras discussões as quais começaram a ser sentidas em decorrência da intensificação das autuações e questionamentos por parte dessa Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo e que, agora, chegam para julgamento pelo Tribunal de Impostos e Taxas.

Tal cenário é retratados em números: como mencionado anteriormente, das 8 decisões proferidas pelo TIT cujo critério

de busca foi “CAMEX”, 3 foram julgadas no período compreendido entre 2016 a 2018 – *uma decisão em cada ano* – contudo apenas no ano de 2019 foram apreciados 5 processos, inclusive com o reconhecimento do direito aos contribuintes.

Assim, e ingressando-se à análise específica acerca das peculiaridades dos julgados selecionado neste artigo, temos que, em 30 de novembro de 2016, foi analisada a autuação controlada pelo AIIM 4.075.546-0, cujos fundamentos para a desconstituição da alíquota à 4% foram (i) as saídas interestaduais foram para contribuintes e não contribuintes do ICMS e, principalmente, o fato de que (ii) não houve a comprovação de que se tratavam de mercadorias importadas diretamente do exterior ou estrangeiras adquiridas no mercado interno.

De acordo com o acórdão analisado, não foram apresentadas pelo contribuinte as Fichas de Conteúdo de Importação (FCI) ou informações sobre a origem das mercadorias. Combinado a isso, também decidiu-se pela manutenção do auto de infração em razão da impossibilidade de demonstração de que as saídas foram destinadas à contribuintes do ICMS em outros Estados.

A decisão proferida em 2016 é relevante na medida em que, mesmo sem a demonstração da origem das mercadorias comercializadas à alíquota de 4% – *se estrangeiras ou nacionais, característica essencial para aplicação da Resolução nº 13* – foram analisados os códigos NCM das mercadorias declarados pelo contribuinte e buscada a correspondência destes códigos na Lista CAMEX.

Para os NCMs identificados na Lista, então, restou confirmada a impossibilidade de aplicação da alíquota de 4%, independentemente da comprovação da origem. Sob o mesmo raciocínio, foram mantidas as notas fiscais com (CST), de origem nacional. A preocupação da então 10ª Câmara Julgadora em não

simplesmente desconsiderar a alíquota aplicada fundamentando-se exclusivamente no fato de não ter sido comprovada a origem estrangeira estendeu a análise dos julgadores a estes aspectos peculiares acima.

Verifica-se, assim, na primeira decisão analisada, que a Lista CAMEX foi utilizada em complementação ao argumento de ausência de comprovação da origem da mercadoria para manter a autuação sob o seguinte fundamento: ainda que não demonstrada a origem importada, o contribuinte não faria justiça ao benefício de redução da alíquota posto que, mesmo que importada, a partir da análise dos NCMs declarados, estes bens não possuem similares nacionais, de acordo com a Lista CAMEX.

No ano seguinte, em 15 de dezembro 2017, a 16ª Câmara Julgadora, nos autos do AIIM 4.066.775-3 analisou autuação semelhante, fundada no recolhimento a menor do ICMS em decorrência da aplicação supostamente equivocada da alíquota de 4%. Em defesa, conforme constou do relatório da decisão, o contribuinte não se opôs ao fundamento do Fisco de que tais mercadorias não poderiam gozar da alíquota menor, mas pautou-se em sustentar que as operações autuadas estariam beneficiadas, em razão de Convênios, da redução da base de cálculo em 60%, benefício que resultaria em uma carga tributária efetiva inferior aos 4% estabelecidos na Resolução do Senado.

Desconsiderando o argumento acerca da “carga efetiva” a decisão de primeira instância, confirmada pelo Tribunal, entendeu por bem limitar a discussão dos autos à efetiva alíquota aplicada pelo contribuinte. Assim, não tendo sido preenchido os requisitos legais que autorizavam a fruição da alíquota menor, e tendo sido essa a alíquota pretendida pelo contribuinte, a autuação foi mantida.

No voto que se seguiu a esse, proferido em 03 de agosto de 2018, no AIIM 4.097.255-0, a discussão se assemelhou ao processo analisado em 2016. Igualmente neste processo debateu-se a origem das mercadorias comercializadas – se importadas ou com conteúdo de importação superior à 40%, condições que lhes assegurariam a regra geral da alíquota menor.

No caso específico desta autuação o contribuinte foi acusado de se utilizar da alíquota de 4% em operações com CST (código de situação fiscal) que confirmavam a origem nacional das mercadorias circuladas, além de creditar-se de ICMS em operações tributadas à 4%, em percentual superior a esse.

Novamente nestes autos prevaleceu o entendimento de que não teria sido comprovada a origem estrangeira das mercadorias. Contudo, e diferentemente do processo julgado em 2016, não houve aqui a preocupação em se conferir a Lista CA-MEX para confirmar se se tratavam de bens sem similares nacional. A conclusão neste julgamento foi no sentido de que, uma vez declarado em notas fiscais códigos de situação fiscal (CST) de origem nacional a autuação deveria ser mantida.

Observamos que a Lista CAMEX foi utilizada neste voto apenas para justificar a glosa dos créditos – *segundo item infracional* – onde, aqui sim, em vez que as mercadorias, cujos créditos haviam sido glosados, não estavam relacionadas na mencionada Lista, deveriam ser tomadas na condição de possuírem similares nacional e, por isso, sujeitas à alíquota de 4%. Logo, o crédito superior a esse percentual merecia ser glosado.

Vimos até aqui que as decisões proferidas entre 2016 e 2018 pouco se apegaram em aprofundar a discussão sobre a interpretação e extensão da Lista CAMEX, cenário que começa a ser alterado quando da prolação da primeira decisão de 2019, no AIIM 4.076.484-9. Julgado em 25 de abril de 2019, pela 5ª

Câmara, a discussão nestes autos é marcada pelo aprofundamento de alguns temas, dentre eles os limites legais de interpretação das legislações em questão (Resolução do Senado e Resolução CAMEX).

O processo que inaugura essa fase, conforme visto acima, versa sobre autuação com 11 itens infracionais, dos quais apenas no item 1 observamos a discussão sobre a aplicação indevida da alíquota de 4% sob o fundamento de que, inobstante importada, a mercadoria circulada estaria indicada na Lista CAMEX, logo, sem similar nacional e, por essa razão, impossível de ser confirmada sua tributação alíquota menor.

Ocorre, contudo, que a decisão de primeira instância, na tentativa de manter o desenquadramento da alíquota de 4%, inovou nos autos ao sugerir que, embora o contribuinte tivesse declarado em suas importações a aquisição de um medicamento (na posição NCM 3004) a bem da verdade importou um princípio químico ativo, classificado na posição NCM 2937. Tal conclusão, ademais, foi fundamentada exclusivamente na análise da bula da mercadoria importada.

Na decisão então proferida pelo TIT decidiu-se pelo cancelamento deste item infracional sob o argumento de alteração do critério jurídico da autuação, uma vez que a classificação fiscal do produto não havia sido arguida pela autoridade fiscais autuante, prejudicando, inclusive, o contraditório e a ampla defesa.

Firmou-se, com isso, um aspecto relevante de análise do assunto no sentido de que a pretendida reclassificação de mercadorias apenas teria validade se arguida pela fiscalização e expressamente registrada no momento da lavratura do auto de infração.

A decisão que se seguiu a essa, prolatada no AIIM 4.083.070-6, em 21 de maio de 2019, tem como autuado

o mesmo contribuinte anterior e foi julgada também pela 5ª Câmara. A discussão é idêntica ao processo julgado em abril, e consignou: “*A meu ver, os limites de conhecimento e de competência do i. AFR Autuante, bem como dos julgadores desse E. Tribunal de Impostos e Taxas não permitem a análise técnica para se analisar a natureza do referido produto, bem como a sua respectiva classificação no código NCM*”.

Aqui, ao nosso ver, um dos aspectos importante dentre todas as decisões analisadas nesse artigo: o reconhecimento da limitação de competência técnica, e não funcional, tanto da autoridade fiscal quanto dos próprios julgadores administrativos para tratar sobre classificação fiscal de mercadorias.

Tal assunto, igualmente sensível no âmbito de competência federal, preceitua a necessidade de que, para fins de classificação fiscal de mercadorias, aos agentes fiscais é necessário o auxílio de *experts – tais como peritos, engenheiros, químicos, etc.* – para que se possa firmar um posicionamento de natureza técnica sobre as mercadorias.

Em 18 de outubro de 2019, então, foi julgado pela 16ª Câmara, em composição diversa do processo julgado anteriormente, o AIIM 4.117.835-0. Nesta autuação, conforme decisão analisada, sustentou o contribuinte que a interpretação da Lista CAMEX deveria ser pautada na análise da essencialidade da mercadoria e não em sua origem, sugerindo que a Resolução nº 13 não poderia criar uma distinção de alíquota entre produtos de mesma essencialidade – *um de origem nacional, outro importado*. Este argumento foi afastado pelo TIT na decisão mencionada sob o fundamento de impossibilidade de declaração de ilegalidade da norma posta.

Ainda em outubro de 2019, foi proferida uma outra decisão, nos autos do AIIM 4066488-0. Neste processo, a 9ª Câ-

mara Julgadora apreciou específica e exclusivamente o argumento do contribuinte no sentido de que, para fins de aplicação da alíquota de 4%, a Resolução do Senado não teria fixado a diferença acerca da destinação das mercadorias – *se para contribuintes ou não contribuintes do ICMS*.

Como resultado de julgamento, esclareceram os respeitáveis julgadores administrativos que a uniformização das alíquotas para operações que destinem bem a consumidor final foi inserida pela Emenda Constitucional nº 87, no ano de 2015 e que, há época dos fatos autuados, existia diferenciação destas alíquotas, diferenciação esta que não poderia ser ignorada para fins de aplicação da alíquota diferenciada de 4%.

Combinado com essa conclusão, fixou a referida decisão analisada como premissa fundamental aos contribuintes, para fins de gozo da alíquota no patamar de 4%, os seguintes requisitos: (i) comprovação da origem importada das mercadorias; (ii) demonstração de ausência de similares nacional e (iii) evidenciação de que o destinatários das mercadorias beneficiadas à alíquota menor são contribuintes do imposto. Especificamente nesta decisão, contudo, nada se discutiu especificamente acerca da Lista CAMEX.

Por fim, a última decisão analisada nestes autos, proferida nos autos do AIIM 4.118.720-9, em 12 de dezembro de 2019, nos parece ser a que mais especificamente tratar da aplicação da Lista CAMEX e a possibilidade de interpretação do Fisco paulista. De fato, inobstante indiscutível nestes autos a indicação das mercadorias comercializadas (NCMs) na Lista CAMEX, o que o contribuinte pretendeu demonstrar é o fato de que a descrição dos produtos não correspondia àquela indicada na referida Lista.

A questão então colocada foi: não é suficiente que a apenas a o código de classificação da mercadoria (NCM) esteja

relacionado na Lista CAMEX (Resolução CAMEX nº 79/12). Imperioso, também, que a descrição do código NCM guarde relação com a mercadoria efetivamente circulada.

Ocorre, contudo, que inobstante ter sido essa a temática deste julgamento, decidiu o TIT em manter a cobrança fiscal sob o argumento de que não teria sido comprovada as peculiaridades das mercadorias autuadas que asseguram tal diferenciação das demais descrições.

Assim, e conforme visto acima, nos parece claro que o Tribunal de Impostos de Taxas ainda não se debruçou a analisar e manifestar-se, especificamente, sobre a interpretação da Lista CAMEX para fins de identificação dos bens supostamente sem similares nacionais. Pontos como a correspondência entre a descrição do produto e o NCM, por exemplo, ainda pendem de um julgamento mais profundo e que poderá fornecer aos contribuintes paulistas bases seguras para definição e aplicação de suas alíquotas. É o que esperamos ver com a retomada dos julgamentos em fevereiro próximo.

Daniela Floriano

31. Nova súmula do tribunal de impostos e taxas

Na sessão de 28 de novembro último a Câmara Superior, em sessão pública, deliberou aprovar nova súmula

No final de dezembro de 2019 e durante o mês de janeiro deste ano o tribunal esteve em recesso, e por tal razão as sessões de julgamento não se realizaram. Em virtude desse fato, a prática de atualizarmos quinzenalmente o desenvolvimento da construção jurisprudencial da Corte Administrativa se interrompeu.

Entretanto um tema merece destaque, e ganha relevância, por formalizar jurisprudência consolidada, e vincular os julgadores das demais instâncias que compõem o processo administrativo no Estado de São Paulo.

Na sessão de 28 de novembro último, a Câmara Superior, em sessão pública, deliberou aprovar uma das duas súmulas sugeridas, a ser encaminhada ao Coordenador da Administração Tributária para referendo, nos termos do § 1º do artigo 52 da Lei bandeirante n. 13.457, de 18 de março de 2009.

Referido artigo 52 determina que a jurisprudência firmada pelo tribunal poderá ser objeto de súmula, com caráter vinculante, a partir de sua publicação, para os julgamentos no universo das Delegacias de Julgamento e do TIT.

Neste sentido, após o referendo do Coordenador, e sua publicação, a súmula aprovada regerá o entendimento quanto a matéria.

No caso concreto, como ainda não se deu o referendo exigido por lei, muito menos a sua publicação, seu texto não vincula os demais órgãos julgadores, mas já sinaliza o resultado da lide que envolva a matéria, tendo em vista a posição assumida pela Câmara Superior, por 2/3 dos juízes que a integram.

A redação proposta para súmula apresentou o seguinte texto:

Nas autuações originadas da falta de pagamento de imposto apurada por levantamento fiscal, nos termos do art. 509 do RICMS/00, aplica-se a regra decadencial do art. 173, I, do CTN, devendo ser considerado o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos o 1º dia do exercício após aquele objeto do levantamento fiscal.

Um dos acórdãos da Câmara Superior, que representa o consolidado formulador da jurisprudência necessária à formalização da Súmula, é o proferido no AIIM n. 4005082-8, que teve como relator e cujo voto sagrou-se vencedor, por unanimidade, o juiz Argos Campos Ribeiro Simões.

O raciocínio vitorioso foi assim formalizado:

11. *O artigo 173, I do CTN, aplicável de forma não controvertida ao nosso caso prescreve:*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se **após 5 (cinco) anos, contados:***

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

12. *Vemos pelo dispositivo acima que o dies a quo para a contagem dos cinco anos ali previsto é o primeiro dia do exercício (ano) seguinte ao exercício*

(ano) em que seria possível a constituição de ofício do lançamento tributário.

13. *Como a situação em apreço trata de levantamento fiscal efetuado no período de 2006, temos sua completude somente no último segundo do dia 31 de dezembro de 2006.*

14. *Assim, o lançamento de ofício em face da diferença apurada poder-se-ia ser efetuado somente a partir de 01/01/2007.*

15. *Pelo inciso I do artigo 173 do CTN, o prazo de 05 anos de natureza decadencial tem início de contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data da possibilidade de lançamento.*

16. *Como o lançamento só poderia ocorrer a partir de 01/01/2007, temos que o primeiro dia do exercício seguinte é 01/01/2008: prazo de início de contagem dos 05 anos decadenciais.*

17. *Desta forma, o término do prazo de cinco anos para o lançamento de ofício deu-se em 31/12/2012.*

18. *Como o lançamento deu-se em maio/2012 (retificado em junho/2012), não há de se falar em advento fatal do prazo de decadência.*

Outro julgamento que serviu de lastro para a votação da Súmula, ainda a ser ratificada e publicada, foi o voto do Juiz João Maluf Junior, proferido no AIIM n. 4031606-3, acompanhado à unanimidade pela Câmara:

Encontra-se em julgamento apenas a questão da decadência do crédito tributário cobrado no item 2 do presente AIIM.

O recurso fazendário comporta conhecimento, havendo demonstrado a divergência jurisprudencial do presente decissum combatido com as decisões proferidas nos paradigmas apresentados.

Diferentemente do que assentado na decisão recorrida, não se aplica ao presente caso, que trata de infração de falta de pagamento do ICMS apurado por meio de levantamento fiscal, a regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Penso que a atração da regra do art. 173, I, do CTN se dá por pelo menos dois fatores: o primeiro é a inexistência do momento preciso da ocorrência do fato gerador dentro do exercício considerado; o segundo, ainda que se pudesse definir convencionalmente o momento de ocorrência do fato gerador dentro do exercício considerado ou mesmo compartimentalizar a exigência fiscal em períodos menores, como meses ou dias, no caso do levantamento fiscal não haveria atividade do contribuinte a ser homologada pelo fisco.

Assim, na mesma linha que vem decidindo esta C. Câmara Superior, entendo que no tocante à decadência se aplica ao presente caso o disposto no art. 173, I, do CTN. Como no presente caso o levantamento fiscal refere-se ao exercício de 2008, o lançamento fiscal poderia ter sido realizado durante o exercício de 2009 e, portanto, o prazo para lançamento tem início em 01 de janeiro de 2010. O Fisco paulista teria até o dia 31 de dezembro de 2014 para efetuar o lançamento, fato que ocorreu efetivamente em 30/10/2013, data da ciência da notificação do AIIM.

*Ante o exposto, **CONHEÇO** e **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Pública reformando a decisão recorrida no sentido de afastar a decadência decretada em relação ao item 2 do AIIM.*

Por último, sem ser exaustivo, destaco o voto, também acompanhado à unanimidade, do Juiz Rogério Dantas, proferido no AIIM n. 4020989-1, pelo Juiz Rogério Dantas:

Sem razão o Autuado quando afirma que parte dos fatos geradores dos tributos ocorreu de janeiro a maio de 2008, porque as diferenças apuradas por meio de levantamento fiscal não permitem determinar as datas dos fatos geradores.

A propósito, reproduzo a análise muito bem elaborada pelo i. juiz relator do recurso ordinário, Dr. RAPHAEL ZULLI NETO (fls. 5966)

“Examinando os autos, a notificação da ocorrente deu-se aos Data: 02/05/2013 às 14h33min As infrações por Recebimento de mercadoria, ocorreram entre janeiro a dezembro/2008, e foram apurados por meio de levantamento fiscal específico.

As infrações de falta de pagamento do imposto, no período de janeiro a dezembro de 2008, decorrente de operações de saída de mercadoria tributadas omitidas ao fisco e apuradas por meio de levantamento fiscal.

O item 3, recebimento de mercadoria sem documento fiscal no período de janeiro a dezembro/2009, também, por intermédio de LEVANTAMENTO FISCAL .

Diante de tais fatos, não vejo tenho se concretizado o lapso decadência.

Com efeito, a contagem do prazo decadencial, para a hipótese de LEVANTAMENTO FISCAL, encontra-se consagrada em inúmeros julgados deste tribunal, não havendo que se falar em decadência no caso em análise, aplicável, no caso a regra contida no artigo 173, inciso I, do CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL, pela qual o termo inicial para a contagem do prazo decadencial dá-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso de levantamento fiscal, o lançamento só pode ser efetuado após o término do período objeto de análise. Assim, em relação ao exercício de 2008, o lançamento só poderia ser efetuado após o seu término, ou seja, a partir de 1º/01/2009. O primeiro dia do exercício seguinte, em decorrência, é 1º/01/2010, que é o dies a quo a partir do qual se contam os 5 anos previstos no caput do artigo 173 do CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL.”

Nesse mesmo sentido se manifestou a D. DRF, ao afirmar que no caso de levantamento fiscal, o exercício em que o lançamento de ofício “poderia ter sido efetuado” não pode ser, por pura lógica formal, aquele exercício objeto da fiscalização, pois apenas após o último dia do exercício fiscalizado é que se pode apurar eventual diferença tributável. Assim é que se inicia a contagem a partir do 1º dia do segundo exercício após aquele objeto do levantamento fiscal.

Concordo com tais análises e as incorporo como minhas razões de decidir.

No caso dos autos, em conformidade com o entendimento do artigo 173, I, do CTN, o Fisco teria, em relação ao exercício de 2008, até o dia 31 de dezembro de 2014 para fazer o lançamento, e este foi feito em 02/05/2013 (fls. 5875). Assim, nenhum período do AIIM exordial foi afetado pela decadência.

Portanto conheço e provejo o recurso especial da Fazenda Pública para reformar o acórdão recorrido, afastando a decadência, restabelecendo a integralidade das acusações como constam no AIIM exordial.

Diante de tais decisões, repito – todas unânimes, que por sua vez encontram espelho em inúmeras outras da Câmara Superior, a solução da peleja acerca da matéria já se encontra

pacificada na última instância administrativa competente para defini-la, sendo a formalização da súmula uma providência natural, quer como orientação das instâncias inferiores, quer como instrumento de celeridade processual.

Isto posto, mesmo no intervalo em que se aguarda o referendo e a publicação da súmula aprovada, os julgamentos de casos concretos relativos à falta de pagamento de imposto apurada por levantamento fiscal, nos termos do art. 509 do RICMS/00, no que diz respeito ao termo inicial da decadência, terão por consequência a aplicação do artigo 173, I, do CTN.

Edison Aurélio Corazza

32. Observância ao princípio da autonomia de estabelecimentos

Cancelamentos de Autos de Infração pelo TIT/SP em casos de não individualização de estabelecimentos

Para este artigo, analisamos alguns acórdãos publicados no período de 04.02.2020 a 11.02.2020, prolatados pela Câmara Superior do TIT/SP, sendo que as atividades de julgamento foram reiniciadas, após o recesso, em 04 de fevereiro de 2020, inclusive marcando o início do biênio 2020/2021.

Observamos que um dos Recursos Especiais (interposto pelo contribuinte) deixou de ser conhecido, tendo em vista a adesão do mesmo ao Programa Especial de Parcelamento (PEP), o que implica em confissão e renúncia ao recurso interposto, conforme preceitua o artigo 5º do Decreto n. 64.564/2019, tornando-o prejudicado.

Resumo dos temas julgados neste período pela Câmara Superior:

- Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade – Aplicação ou não da Súmula n. 166 do STJ – Apenas um voto divergente no sentido da não incidência do ICMS em operações dessa natureza. Recurso Especial do contribuinte conhecido e não provido (AIIM n. 4.108.610-7);
- Aplicação da Taxa Selic apenas a partir da entrada em vigor da Lei n. 16.497/17. Recurso interposto

pela Fazenda do Estado de São Paulo conhecido e provido por maioria, sob o entendimento, em síntese, de que “o Poder Legislativo paulista, em ato de sua vontade legiferante própria, entendeu que a disciplina da lei específica teria sua vigência não imediata, mas diferida à correspondente disciplina regulamentar, em perfeita consonância com o sistema jurídico, em atendimento último à estrita legalidade.”

Os votos vencidos negaram provimento ao Recurso fazendário, com a ressalva de que, “tendo em vista a vigência da lei ocorrida com a publicação do decreto, em 05 de agosto de 2017, a correção do crédito tributário de acordo com o artigo 96 da Lei 6374/89, alterado pela Lei 16497/17, deve ocorrer no patamar da taxa Selic, a partir de 05 de agosto de 2017.”

(AIIIM n. 4.108.376-3)

- Recebimento de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, emitidos por empresa em situação irregular perante o Fisco.

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte foi parcialmente conhecida (a questão relativa ao mérito não foi conhecida, tendo em vista a necessidade do reexame de provas, o que é vedado nesta fase processual).

O aludido Recurso foi conhecido e desprovido quanto à questão da responsabilidade solidária da empresa Recorrente. Predominou o entendimento da presunção do interesse comum. Apenas um voto foi divergente, o qual deu provimento ao Recurso, sob o fundamento de que “não é o contribuinte quem tem de se desincumbir da prova sobre o seu interesse comum, mas a acusação é quem precisa indicar os elementos dessa situação. Ademais, estando fornecedor e adquirente em polos distintos da

relação comercial, nada determina seja caracterizada a solidariedade”.

(AIIM n. 4.107.721-0)

Análise de precedentes que versam sobre a denominada Operação Cartão Vermelho – Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos

De acordo com a legislação vigente, as empresas administradoras de cartões de crédito ou débito encontram-se obrigadas a informar mensalmente à Secretaria da Fazenda as movimentações financeiras envolvendo tal modalidade de pagamento.

Com base nisso, são lavrados Autos de Infração com a exigência do ICMS sobre as diferenças detectadas (valores informados pelas administradoras x valores de receita declarados pelos contribuintes).

Pois bem. Em diversos casos, temos observado que o Fisco promove a autuação, sem fazer qualquer distinção entre os estabelecimentos da empresa. Assim, o Auto de Infração acaba sendo dirigido apenas sobre um único estabelecimento, ignorando-se completamente o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 15, § 2º, do RICMS/00, art. 15, § 1º, 1, da Lei Estadual n. 6.374/89 e arts. 11, II e 25 da Lei Complementar n. 87/96) que se aplica em relação ao ICMS, ou seja, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos e independentes entre si, devendo cumprir separadamente as suas obrigações tributárias principais e acessórias.

Em atenção ao aludido princípio, o TIT, através de sua C. 9ª Câmara Julgadora, cancelou o AIIM n. 4.118.906-1, em decisão publicada em 02 de dezembro de 2019. Eis a ementa:

“ICMS. OPERAÇÃO CARTÃO VERMELHO. LEVANTAMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO

LAVRADO EM FACE DA MATRIZ E FILIAIS. AÇÃO FISCAL REALIZADA APENAS NO ESTABELECIMENTO MATRIZ. VEDAÇÃO DE AUTUAÇÃO EM FACE DAS FILIAIS. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO ORDINÁRIO. CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO NO QUE TANGE ÀS FILIAIS”.

Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20).

(...)

Assim, a partir da LC 87/1996, os insumos efetivamente aplicados e consumidos na atividade-fim da contribuinte dão ensejo ao creditamento, ainda que não integrem o produto final.

(...)”

Destacamos os seguintes trechos da conclusão do voto condutor:

“(...)”

Dessa maneira, não há de se falar em autuação conjunta de todos os estabelecimentos, filiais e matriz, sob pena de ferir a autonomia dos estabelecimentos.

(...)

Por corolário, importante frisar que os documentos fiscais acostados aos autos, conforme bem apontado pelo contribuinte, não são integralmente pertinentes ao estabelecimento matriz, incluindo documentos fiscais de suas filiais, de forma que estes não são capazes de provar ou embasar nenhum suposto ilícito tributário vinculado ao sujeito passivo fiscalizado dessa demanda.

Entendo, portanto, necessária a exclusão das Notas Fiscais relativamente aos estabelecimentos filiais.

(...)”

Frise-se que este posicionamento compartilha aquele já adotado pela Câmara Superior do TIT, conforme se observa da ementa abaixo reproduzida (AIIM n. 3.147.795-1, publicado em 05.06.2014):

“ICMS. Falta de pagamento do imposto em decorrência de operações de saída de mercadorias tributadas, omitidas ao fisco, apuradas por meio de levantamento fiscal realizado com fundamento no artigo 509 do RICMS/00 (Operação Cartão Vermelho). A decisão recorrida manteve a acusação referente ao estabelecimento matriz e afastou a acusação relativa às filiais, reconhecendo a autonomia dos estabelecimentos. Recurso Especial sustentado em paradigmas que demonstram divergência no critério de julgamento, pleiteando o restabelecimento integral do AIIM. A ordem de fiscalização foi emitida contra a matriz, único estabelecimento notificado da ação fiscal e contra a matriz foi lavrado o AIIM que exige o crédito tributário de mais 07 (sete) estabelecimentos filiais – Ofensa à autonomia dos estabelecimentos, nos termos do artigo 11, § 3º, incisos II e III, da LC 87/96 e do artigo 15, “caput” e parágrafo segundo do RICMS/00. Recurso Especial conhecido e improvido. Decisão unânime.”

Conforme se verifica, o TIT vem observando e aplicando em seus julgados o relevante princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins de ICMS, o que deve levar à maior correção quanto às lavraturas de Autos de Infração de modo geral (não apenas em relação aqueles resultantes da

“Operação Cartão Vermelho”), sob pena de serem estes cancelados ou reduzidos quando do encerramento do contencioso administrativo.

Rodrigo Helfstein

33. O encerramento precoce de discussões tributárias

Câmara Superior entende como pacificada a discussão sobre a redução da base do ICMS em operações com açúcar bruto

No âmbito da segunda fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, foram analisados 15 Acórdãos proferidos pela Câmara Superior e publicados no período de 17.2.2020 a 28.2.2020, a seguir resumidos:

- 1 Acórdão que negou provimento ao Recurso Especial do contribuinte tendo em vista o recolhimento a menor de ICMS por erro na determinação da base de cálculo – tratamento de produto como integrante da cesta básica (AIIM n. 4106076-3);
- 2 Acórdãos que não conheceram dos Recursos Especiais do contribuinte em vista da sua adesão ao Programa de Parcelamento Especial – PEP (AIIMs ns. 4104109-4 e 4105485-4);
- 7 Acórdãos que não conheceram dos Recursos Especiais do contribuinte em vista da ausência de paradigmas aptos à comprovação de divergência jurisprudencial (AIIM ns. 4102629-9, 4106530-0, 4111070-5, 4099145-3, 4096966-6, 4093156-0 e 4098827-2);
- 2 Acórdãos que deram provimento aos Recursos Especiais da Fazenda Estadual para restabelecer a autuação em face do contribuinte em hipótese de falta de recolhimento de ICMS por erro na determinação da

base de cálculo – tratamento de produto como integrante da cesta básica (AIIMs ns. 4103560-4 e 4105507-0);

- 1 Acórdão que não conheceu do Recurso Especial do contribuinte por vedação ao reexame de provas (AIIM n. 4104631-6);
- 1 Acórdão que não conheceu do Recurso Especial da Fazenda Estadual em vista da ausência de paradigmas aptos à comprovação de divergência jurisprudencial (AIIM n. 4103838-1); e
- 1 Acórdão que não conheceu do Recurso Especial do contribuinte em vista da ausência de paradigmas aptos à comprovação de divergência jurisprudencial e deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Estadual para reconhecer que eventuais pagamentos realizados pelo contribuinte devem sofrer imputação apenas quanto certificados em liquidação do débito exigido (AIIM n. 4016190-0).

Este artigo discorrerá sobre tema já tratado anteriormente no Observatório de Jurisprudência do TIT/SP (“Redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência” – tema 10) e que acabou sendo enfrentado em 6 Acórdãos dos 15 ora analisados: aplicação da redução de base de cálculo para as operações com açúcar bruto VHP por se tratar de produto da cesta básica.

O que chamou atenção nesses 5 Acórdãos (AIMMs ns. 4106076-3, 4103560-4, 4105507-0, 4103838-1 e 4098827-2) e será melhor detalhado adiante diz respeito à evolução do posicionamento da Câmara Superior sobre o tema, que resultou na manifestação de alegada pacificação da matéria pelo Tribunal administrativo.

Como se observa do Auto de Infração n. 4106076-3, o contribuinte foi autuado por falta de recolhimento do ICMS em operações com açúcar bruto VHP, tendo em vista a alegação de aplicação indevida da redução de base de cálculo prevista no item V, artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP.

A empresa contribuinte havia apresentado laudo indicando que o produto comercializado se enquadrava na classificação fiscal prevista na legislação que estabelecia a redução da base de cálculo (código 1701.11.00), bem como que a destinação do produto (efetivo consumo pelo consumidor final) não era elemento necessário à classificação pretendida, bastando ser próprio para consumo.

As decisões proferidas em 1ª e 2ª instâncias desfavoráveis ao contribuinte foram mantidas por maioria pela Câmara Superior em 18.2.2019, nos termos do voto do Juiz Relator Valério Pimenta de Moraes, que sustentou que o *“benefício fiscal dessa espécie que se sujeita ao comando normativo do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, estipulando a interpretação literal na medida em que a redução da base de cálculo do imposto pode se ter como modalidade de isenção parcial”*, logo, *“não se admite a extensividade do benefício fiscal à espécie de açúcar comercializado pela d. Recorrente, que conforme se afere das fls. 46/103, numa operação evidentemente não relacionada ao açúcar próprio, e previsto para contar com o benefício fiscal da cesta básica”*.

O Juiz Edison Aurélio Corazza apresentou Voto de preferência discordando do Relator para dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte, sendo seguido pelas Juízas Maria do Rosário Pereira Esteves e Isabel Cristina Omil Luciano. Em sua decisão, o Juiz Edison Aurélio Corazza aponta que *“não*

há controvérsia que os produtos comercializados pela Recorrente se enquadram na citada classificação”, razão pela qual a empresa faria jus ao benefício.

Ao analisar o Auto de Infração n. 4103560-4, em julgamento ocorrido em 20.2.2020, a Câmara Superior deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Estadual para reformar a decisão proferida em 2ª instância a favor do contribuinte, nos termos do voto do Juiz Relator Augusto Toscano. Nessa oportunidade, os Juízes Edison Aurélio Corazza e Maria do Rosário Pereira Esteves registraram que, a despeito do posicionamento contrário ao do Relator, o acompanhariam para uniformizar a jurisprudência do Tribunal.

No dia 27.2.2020 foram julgados, sobre a mesma matéria, (i) o Auto de Infração n. 4105507-0, que resultou no provimento do Recurso Especial da Fazenda Estadual por unanimidade tendo em vista o precedente estabelecido no julgamento do Auto de Infração n. 4103560-4, (ii) o Auto de Infração n. 4103838-1, que resultou no não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Estadual em vista da incompatibilidade entre o relato da infração e as notas fiscais questionadas na autuação por unanimidade (isto é, sem adentrar no mérito) e (iii) o Auto de Infração n. 4098827-2, que resultou no não conhecimento do Recurso Especial do contribuinte, por unanimidade, em vista da ausência de divergência jurisprudencial comprovada.

Como se observa do histórico acima, a partir do julgamento do Auto de Infração n. 4103560-4 a Câmara Superior adotou o posicionamento de que a matéria sobre a aplicação do benefício para operações com açúcar bruto VHP estaria pacificada, a despeito de ainda existirem pontos em aberto para discussão e o número de precedentes sobre o assunto não ser satisfatório para se chegar a essa conclusão.

Em consulta aos Acórdãos proferidos pelo TIT/SP em sede de Recurso Especial com o termo de pesquisa “VHP” encontramos 12 Acórdãos sobre a matéria em debate publicados de 3.10.2018 a 28.2.2020 (não há indicação de decisões anteriores proferidas pela Câmara Superior). Desses 12 Acórdãos, 5 são os acima analisados, 2 não tiveram os recursos conhecidos e apenas 5 indicam análise da matéria¹.

Esses 5 Acórdãos que indicam apreciação da matéria foram analisados em artigo anteriormente publicado na 2ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT/SP (“Redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência” – tema 10)², em que se concluiu que a Câmara Superior não avançou efetivamente no exame de uma série de pontos relevantes, dentre as quais: os efeitos da mudança de classificação do produto “açúcar VHP bruto” na TIPI e a importância da destinação do produto.

Ao avaliar os recentes julgados sobre o tema, notamos que essas mesmas questões não foram igualmente apreciadas. Como mencionado acima, no julgamento do Auto de Infração n. 4103560-4 a Câmara Superior adotou a linha de que o benefício fiscal deveria ser interpretado literalmente, sem adentrar nas outras questões de mérito apontadas que, como mencionado pelo Juiz Edison Aurélio Corazza no julgamento do Auto de Infração n. 4106076-3, poderiam levar à outra conclusão mesmo quando aplicada a interpretação literal do benefício.

Portanto, parece-nos precipitado afirmar que há de fato uma posição consolidada no âmbito da Câmara Superior sobre

¹ Autos de Infração ns. 4105509-3, 4103512-4, 4102814-4, 4100995-2 e 4102226-9.

² Vide artigo da 1ª fase do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT publicado no JOTA sobre o tema: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-cesta-basica-30052019>

a matéria quando ainda existem pontos abertos para debate e que não foram devidamente enfrentados pelo tribunal. A afirmação da Câmara Superior quanto à pacificação da matéria causa certo receio de que o debate seja negligenciado na esfera administrativa e levado ao Judiciário precocemente.

Gabriela Conca

34. O conhecimento de recursos especiais pela Câmara Superior

A análise de um auto de infração que imputou ao contribuinte a conduta de creditamento indevido.

Nas primeiras 11 sessões do novo biênio (2020-2021) mais de 70% dos recursos especiais analisados não foram sequer conhecidos.

O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (“TIT/SP”) iniciou um novo biênio (2020-2021) em 4 de fevereiro de 2020, com algumas alterações em sua composição, inclusive em sua Câmara Superior.

Desde então, houve onze sessões de julgamento da Câmara Superior¹, boa parte delas já objeto de competentes análises deste Observatório feitas pelos pesquisadores Rodrigo Helfstein e Gabriela Conca.

Embora, até o momento, tenham ocorrido poucas sessões no atual biênio, chama a atenção de que nessas sessões foram incluídos 119 casos em pautas de julgamento, tendo sido julgados 70 recursos especiais² e, em 50 deles (71,42%) o apelo

¹ Sessões ocorridas em 4, 6, 11, 13, 18, 20 e 27 de fevereiro e 3, 5, 10 e 12 de março.

² 70 Recursos Especiais foram julgados. Nos outros 49 casos, os processos **(i)** foram retirados de pauta, **(ii)** tiveram pedido de vista, **(iii)** tiveram seu julgamento convertido em diligência, **(iv)** referiam-se a pedidos de reforma de julgado, ou **(v)** não foram publicados até o dia 16.03.2020

não teve seu mérito analisado, ou seja, os recursos especiais não foram sequer conhecidos pela Câmara Superior.

Vale destacar que a grande maioria dos casos que não foram conhecidos se referem a recursos especiais interpostos pelos contribuintes, mais especificamente 47 apelos (94%), visto que apenas 3 apelos do Fisco não foram conhecidos (6%).

Neste artigo, analisaremos um julgamento em que houve intensa discussão da Câmara Superior do TIT exatamente sobre o conhecimento ou não de um recurso especial fazendário. Trata-se do recurso especial interposto pelo Fisco junto ao auto de infração (“AIIM”) n. 4.106.451-3.

Na origem, o mencionado auto de infração imputou ao contribuinte a conduta de creditamento indevido, pois a empresa teria se creditado de ICMS destacado em notas fiscais emitidas por fornecedor declarado inidôneo pelo Fisco.

Em sede de recurso ordinário, a 16ª Câmara Julgadora do TIT/SP entendeu pelo provimento integral do apelo do contribuinte, afastando-se a cobrança em sua íntegra, com base em dois fundamentos, quais sejam (i) que o procedimento de constatação de nulidade de inscrição estadual (“PCN”) conduzido contra o fornecedor conteria vícios e que, por conta disso, ele não seria hábil para desdobrar efeitos retroativos e atingir, assim, os adquirentes que celebraram negócios jurídicos anteriores à declaração de nulidade, e (ii) que a fiscalização sofrida pelo contribuinte autuado seria inválida, pois a Autoridade Fiscal teria requerido em fiscalização a comprovação da efetividade das operações meses antes que a declaração de nulidade tivesse sido publicada, de modo que o Fisco não poderia iniciar uma fiscalização “prevendo” que o fornecedor seria declarado inidôneo.

Irresignada com tal decisão, foi apresentado recurso especial pela Representação Fiscal que, por seu turno, arguiu a

nulidade do acórdão de segunda instância, tendo questionado o fato de a 16ª Câmara Julgadora, ao considerar frágil o processo de constatação de nulidade (PCN) conduzido contra o fornecedor do contribuinte, ter julgado lide diversa; controvertido fato incontroverso; ser “*extra petita*”; ofender ao contraditório e o PCN possuir fé pública.

Ao relatar o recurso especial interposto pela Fazenda Pública, a Juíza Maria do Rosário Pereira Esteves entendeu pelo seu não conhecimento sob alegação de que a peça recursal não atacou todos os fundamentos da decisão recorrida, mais especificamente o fundamento do acórdão recorrido no sentido de que a fiscalização contra o contribuinte precedeu à declaração de inidoneidade do fornecedor:

“ICMS – CREDITAMENTO INDEVIDO DECORRENTE DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS QUE NÃO ATENDEM AS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ITEM 3, § 1º, DO ARTIGO 59 DO RICMS/00 – EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E IMPRESSOS FISCAIS NA SAÍDA DE MERCADORIAS CONSIGNANDO DECLARAÇÃO FALSA QUANTO AO ESTABELECIMENTO DE DESTINO – NULIDADES DA DECISÃO RECORRIDA INEXISTENTES – A DECISÃO RECORRIDA FOI FUNDAMENTADA EM MAIS DE UM ARGUMENTO PARA CANCELAR A AUTUAÇÃO – RECURSO ESPECIAL NÃO ABRANGEU TODOS ELES – NÃO CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA

[...]

O voto condutor da decisão a quo decidiu, resumidamente, com base nas seguintes questões:

1 – que o PCN teria se realizado de maneira frágil, sem demonstrar a inidoneidade da fornecedora e;

2 – a fiscalização da recorrida iniciou-se em 28.07.2017 e a publicação de inidoneidade do fornecedor se deu em 25.01.2018, após a fiscalização no contribuinte.

[...]

Portanto, está claro que a decisão recorrida se fundamentou em mais de um argumento que não apenas a fragilidade do PCN, como apontado pela Fazenda Pública em seu Resp às fls. 975, para concluir que a decisão recorrida julgou lide diversa, extra petita ou controverteu fato incontroverso, pois teria sido APRECIADO APENAS O PCN (‘A r. decisão recorrida julgou lide diversa, pois apreciou apenas o PCN, procedimento cujas partes são outras e nada disse sobre o objeto do processo.’) ”

Para motivar sua decisão, a Relatora inclusive citou a Súmula n. 283 do STF e precedente da própria Câmara Superior do TIT/SP:

“Nesse diapasão, entendo que a razão está com o contribuinte e o recurso fazendário não merece conhecimento, com base na Súmula 283 do STF, que se amolda perfeitamente ao caso, pois estabelece que:

‘É inadmissível o recurso extraordinário quando a decisão recorrida assenta mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.’ (grifei)

Tal súmula já foi aplicada por esta Câmara Superior, no julgamento do AIIM 3.147.677-6, no qual prevaleceu o seguinte entendimento do voto de preferência: [...]”

Não obstante isso, na mesma sessão de julgamento em que foi proferido o voto pela Relatora, foi apresentado voto divergente pelo Juiz Argos Campos Ribeiro Simões. Em seu voto, divergiu do entendimento da relatora, pois, no seu sentir, o acórdão recorrido não teria trazido dois fundamentos distintos, mas,

sim, um único fundamento, que seria o “universo procedimental” do PCN e, por conta disso, entendeu pelo conhecimento do recurso especial. Veja-se:

“02. O acórdão recorrido, no meu sentir, aborda todas as circunstâncias que geraram o PCN, inclusive a questão do seu efeito temporal retroativo. Não se trata de dois fundamentos apartados; mas sim, de fundamentos interligados em face do questionamento sobre a compatibilidade ou não dos fundamentos e decisão do referido procedimento de inidoneidade.

3. A alegada precariedade do procedimento de inidoneidade abarca todas as suas facetas: seja a material, questionando o procedimento na sua confecção, seja a temporal, questionando sua posterior confecção. [...]

4. Nesta linha, o foco do acórdão recorrido é o universo procedimental do PCN.”

Continuamente, o Juiz Argos Campos Ribeiro Simões analisou o mérito do recurso especial, momento em que ele se manifestou no sentido de que uma prova trazida pela Autoridade Fiscal (e que faz prova da autuação) não pode ser analisada pelo Julgador *a quo* de ofício, verificando sua regularidade, pois, se o contribuinte não questionou a validade desse documento, sua regularidade deve ser tida como sendo fato incontroverso.

Por conta da exposição do voto de preferência, o processo foi colocado em julgamento, tendo ocorrido empate de votos: 7 julgadores acompanharam o entendimento da Juíza Maria do Rosário Pereira Esteves pelo não conhecimento do recurso especial e 7 julgadores acompanharam o entendimento do Juiz Argos Campos Ribeiro Simões no sentido de conhecer e dar provimento ao apelo fazendário.

Contudo, o posicionamento de divergência acabou prevalecendo por conta do voto de qualidade do Presidente da Câmara Superior do TIT/SP, Juiz Fabio Henrique Bordini Cruz.

Assim, o recurso especial do Fisco foi conhecido e provido para anular a decisão recorrida que havia cancelado o auto de infração contra o contribuinte.

Tendo em vista a vitória fazendária, vale trazer outra estatística relativa às primeiras 11 sessões do atual biênio do TIT: dos recursos interpostos pelo Fisco que foram julgados (15 casos), 3 apelos não foram conhecidos (20%); 1 caso foi conhecido e não foi provido (6,67%), e 11 apelos foram conhecidos e providos (73,33%).

Por fim, cumpre citar que, nesse mesmo período, foram interpostos 55 recursos especiais pelos contribuintes e, dos 8 apelos que foram conhecidos (14,55%), nenhum recurso especial interposto pelos contribuintes foi provido (0%).

Bruno Romano

Rafael Pinheiro Lucas Ristow

35. Recebimento de mercadoria com documento fiscal inidôneo

Como se comporta o TIT/SP em casos sobre decadência e nota fiscal inidônea

Dando continuidade à segunda fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, no período de 09.03.2020 a 14.03.2020 foram analisados 23 acórdãos publicados, proferidos pela Câmara Superior, que podem ser assim resumidos:

16 Recursos Especiais não conhecidos por falta de indicação de paradigmas; indicação de paradigmas inservíveis à demonstração de dissídio jurisprudencial; necessidade de revolvimento de provas; ou por ser matéria sumulada no Tribunal (AIIM 4110115-7; 4101530-7; 4101257-4; 4101008-5; 4100678-1; 4100521-1; 4.089.883-0; 4012386-8; 4006697-6; 411027609; 4102608-1; 4101242-2; 4100726-8; 4099852-6; 4099144-1 e 4097407-8);

AIIM 4017318-5: Pedido de Reforma de Julgado apresentado pela Fazenda não foi conhecido, com o fundamento de inexistência de divergência com jurisprudência firmada nos tribunais judiciais;

AIIM 4111538-7: Recurso Especial da Fazenda provido para restabelecer responsabilidade solidária dos sócios;

AIIM 4103565-3: Recurso Especial do contribuinte conhecido parcialmente e desprovido para manter a exigência em relação ao creditamento do ICMS/ST em valor superior ao previsto na Portaria CAT 17/99

AIIM 4099216-0: Recurso Especial do contribuinte conhecido parcialmente e desprovido, afastando a aplicação do princípio da consunção;

AIIM 4103756-0: Recurso Especial do contribuinte conhecido parcialmente e desprovido para aplicar a decadência do art. 173, I, do CTN em hipótese de creditamento indevido

AIIM 4101280-0 e 4101297-3: Recursos Especiais do contribuinte e fazendário reformados para manter a incidência do ICMS no fornecimento de equipamentos para prestação de serviços de comunicação.

Dos julgados acima, o AIIM 4.103.756-0 gerou mais discussão entre os Juízes da Câmara Superior, motivo pelo qual foi selecionado para análise mais detida:

Ementa: ICMS. RECEBIMENTO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. DESCLASSIFICADOS OS DOCUMENTOS QUE ACOBERTAVAM AS OPERAÇÕES, NOS TERMOS DO ART. 184, INC. I, DO RICMS/00. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO. NÃO PROVIDO.

O cerne do debate refere-se à existência ou não de atividade no recebimento de mercadorias acompanhadas de documentação fiscal que foi desclassificada nos termos do art. 184, I, do RICMS/00¹, bem como a consequente contagem do prazo

¹ Artigo 184 – Considerar-se-á desacompanhada de documento fiscal a operação ou prestação acobertadas por documento inábil, assim entendido, para esse efeito, aquele que:

I – for emitido por contribuinte que não esteja em situação regular perante o fisco nos termos do item 4 do § 1º do artigo 59;

decadencial se à luz do artigo 150, § 4º² ou do art. 173, I,³ ambos do CTN.

O Juiz Relator Marco Antonio Verissimo Teixeira não conheceu da alegação de boa-fé do adquirente por falta de similitude fática dos paradigmas indicados e quanto à decadência entendeu aplicável o art. 173, I, do CTN, nos seguintes termos:

11. *Está pacificado neste Tribunal que a regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN depende de existência de atividade (pagamento ou lançamento) realizada pelo sujeito passivo, passível de homologação.*

12. *No caso em análise, referente a recebimento e estocagem de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal hábil, não houve tal atividade passível de homologação, motivo pelo qual deve ser aplicada a regra prevista no art. 173, inc. I, do CTN. Portanto, o Recurso Especial do Contribuinte deve ser conhecido e negado provimento em relação à alegação de decadência. (...)*

13. *Pelo acima exposto, os paradigmas apresentados não são aptos ao conhecimento, de forma que, em*

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

• 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

relação à aplicação da tese da boa-fé, o Recurso Especial do Contribuinte não deve ser conhecido.

O Juiz Edison Aurélio Corazza, em seu voto vista, manifestou sua discordância quanto à conclusão do item 12 supra transcrito de que o recebimento e estocagem de mercadoria desacompanhada de documentação hábil não é atividade sujeita a homologação. Assim, calcado no entendimento do paradigma indicado (DRTC-III 666518/05 – AIIM 3.042.170-6⁴) no sentido de que deve ser aplicado o § 4º do artigo 150 do CTN para os casos de crédito indevido em que não haja comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deu provimento ao recurso para reconhecer a extinção do crédito tributário em virtude da decadência. Acompanharam este voto vista os Juízes Cesar Eduardo Temer Zalaf e Carlos Afonso Della Monica.

Houve novo pedido de vista, dessa vez pelo Juiz Argos Campos Ribeiro Simões que, assim como o relator, entendeu aplicável a regra decadencial do artigo 173, I, do CTN.

Nessa oportunidade, salientou o citado Juiz que devem ser observados quatro requisitos para aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN: (i) ocorrência de tributo sujeito ao lançamento por homologação; (ii) existência de atividade normativa passível de homologação; (iii) possibilidade de determinação da data de

⁴ Ressalte-se que o citado paradigma foi reformado, conforme acórdão publicado em 05.05.2011, assim ementado: ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO ICMS. Nas hipóteses de apropriação ilegítima de “créditos de ICMS”, a decadência, no tocante à competência atribuída à Fazenda Pública para constituir crédito tributário por intermédio de auto de infração, deve levar em conta, como termo inicial, o momento de que se cuida no art. 173, I, do CTN. Diante do exposto, dou provimento ao pedido de reforma de julgado, devendo os autos tornar à instância ordinária para que, afastado o diagnóstico de decadência, prossiga no exame do recurso ordinário. PEDIDO CONHECIDO. PROVIDO. REMESSA DOS AUTOS À INSTÂNCIA ORDINÁRIA. DECISÃO NÃO UNÂNIME.

ocorrência do fato gerador; e (iv) ausência de dolo, fraude ou simulação comprovada pelo fisco.

Segundo o voto vista, os requisitos de atividade normativa e data do fato gerador não são satisfeitos na hipótese de recebimento de mercadoria desacompanhada de documentação hábil.

A ausência de atividade é verificada pela desclassificação do documento fiscal (art. 184, I, RICMS/00), tendo como consequência a retirada do fato do mundo jurídico com efeito *ex tunc*. Trata-se de “*obrigação tributária criada de ofício pelo fisco e não relação criada pelo particular sujeita à homologação*”, aplicando-se ao caso o artigo 173, I do CTN.

Quanto ao requisito da data do fato gerador, não seria possível sua identificação, pois a desclassificação do documento fiscal e a retirada do fato do mundo jurídico não permitem saber quando ou de onde partiram as mercadorias adquiridas. Sem a data da ocorrência do fato gerador não há como aplicar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Por fim, o Juiz Alberto Podgaec pediu vista para concluir que à hipótese se aplica a regra decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN por tratar-se de lançamento de ofício.

Na hipótese, vale ressaltar, que foi afastada pela 3ª Câmara julgadora a boa-fé da recorrente com base nas provas dos autos, fato este que sequer foi analisado pela Câmara Superior considerando a inaptidão do paradigma, restando por fim comprovado que a operação de fato não ocorreu, conforme se extrai do seguinte trecho do acórdão analisado:

No caso, a autuada recebeu mercadorias acobertadas por supostas notas fiscais de emissão atribuída a empresa localizada em Extrema-MG, na sobreloja de um prédio simples, numa sala de 37 m2, cujo estabelecimento não comportava a movimentação de milhares de

toneladas de óleo de soja bruto degomado, como as operações noticiadas nas supostas notas fiscais de que trata este caso, conforme constatado pelo fisco mineiro, às fls. 125/139.

Além disso, o fisco mineiro também constatou não haver registro de estoque ou de recebimento de óleo de soja bruto degomado pela suposta emitente das notas fiscais do caso, DOV ÓLEOS VEGETAIS LTDA.

Não havendo nem mesmo registro de que houve a entrada de óleo de soja bruto degomado no estabelecimento supostamente emitente das notas fiscais, não há como haver a saída de tal mercadoria de um estabelecimento onde ela não entrou, nem mesmo formalmente, frise-se.

Em assim sendo, resta certo de que as mercadorias recebidas pela autuada não saíram do estabelecimento da DOV ÓLEOS VEGETAIS LTDA, localizado em Extrema-MG, motivo por que não merecem fê as notas fiscais que supostamente acobertaram as operações de entrada no estabelecimento autuado, tendo andado bem o fisco paulista em desclassificá-las para considerar que tais entradas se deram desacompanhadas de documentação fiscal. (...)

*Evidentemente, **que se trata de presunção legal relativa, cujo ônus de desconstitui-la era da autuada**, através da produção de prova cabal e consistente da regularidade formal e funcional do estabelecimento a quem é atribuída a emissão das supostas notas fiscais desacreditas pelo fisco paulista, o que não ocorreu porque prova neste sentido não foram produzidas nestes autos, motivo por que deve prevalecer a presunção legal a favor do fisco.” (destaques nossos)*

No recebimento de mercadorias sujeitas ao ICMS na modalidade de substituição tributária, o adquirente que as recebe acompanhadas de notas fiscais que foram posteriormente declaradas inidôneas, não podem ser responsabilizados de forma absoluta pelo pagamento do ICMS que supostamente deixou de ser pago na operação anterior. Cabe ao adquirente de boa-fé provar a regularidade da operação, como salientado no voto destacado.

Dessa forma, como é cabível prova em contrário, seria a princípio temerário alegar de forma categórica, como foi feito no voto vista do Juiz Argos Campos Ribeiro Simões, que a atividade decorrente da desclassificação do documento fiscal é retirada do mundo jurídico *ex tunc* e, como não há obrigação tributária a ser homologada, aplicar o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

É importante frisar que a conduta autuada é o “**recebimento de mercadoria** desacompanhada de documento fiscal hábil”. Se a própria tipificação diz que a mercadoria foi recebida, a princípio, a operação ocorreu e, por esta razão, é cabível ao adquirente de boa-fé realizar esta prova e não ser responsabilizado de forma absoluta.

Assim, embora não seja este o entendimento que foi adotado pela Câmara Superior do TIT, nas hipóteses de recebimento de mercadoria desacompanhada de documento hábil, entendemos que seria possível a aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, a depender das provas apresentadas pelo adquirente de boa-fé.

Erika Garcia Cunha Melo

36. Preclusão X direito de apresentar provas extemporâneas

TIT não suspende os prazos processuais apesar da covid-19, o que pode impedir o direito de defesa

Como é notório, grande parte do mundo está enfrentando, em maior ou menor grau, os efeitos do novo coronavírus (Covid-19), declarado em 11 de março de 2020 como pandemia pela Organização Mundial da Saúde.

Até por isso, **(i)** a União já reconheceu a gravidade da situação, tanto que decretou o estado de calamidade pública no Brasil até 31/12/2020 (Decreto Legislativo n. 6/2020), e, **(ii)** no âmbito do Estado de São Paulo, o Governo Paulista **(ii.1)** reconheceu, em 21/03/2020, o estado de calamidade pública em nível Estadual até o dia 30/04/2020 (Decreto Estadual n. 64.879/2020), e **(ii.2)** reconheceu, em 22/03/2020, o estado de quarentena até o dia 07/04/2020 (Decreto Estadual n. 64.881/2020), que foi prorrogado até o dia 22/04/2020 (Decreto Estadual n. 64.920/2020).

Inclusive, também devido à pandemia do novo coronavírus, o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (“TIT”) editou o Ato TIT n. 2/2020 para suspender as suas sessões de julgamento a partir de 23 de março de 2020, o que obviamente impactará na análise de novos acórdãos por parte deste Observatório.

Ocorre que, apesar de as sessões de julgamento terem sido suspensas por meio do Ato TIT n. 2, de 20/03/2020, o referido ato expressamente consignou, em seu inciso III, que “*os prazos em curso não serão suspensos*”.¹

A não suspensão/interrupção dos prazos processuais (de processos eletrônicos) pelo TIT, diferentemente do que ocorreu em outras esferas, como, por exemplo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e no Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo – CMT/SP, gera diversas repercussões em momentos excepcionais como o atual.

Apesar das mais diversas repercussões ocasionadas, a presente análise limitar-se-á a um desses efeitos: a dificuldade, senão impossibilidade, de os contribuintes apresentarem documentos que embasem as suas defesas haja vista que muitas empresas estão fechadas, bem como seus respectivos contabilistas e depósitos de guarda de documentos.

O TIT historicamente acatava a apresentação extemporânea de documentos, resguardando-se, assim, a obediência ao princípio da verdade material. Note-se, para tanto, alguns dos precedentes que nortearam as antigas decisões do Tribunal:

“Remessa de mercadorias com destino a estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus. Suposta ausência de comprovação de internamento pela falta de disponibilização no site da SUFRAMA. Juntada das declarações de ingresso apenas por ocasião da apresentação do Recurso Ordinário. Reconhecimento do internamento das mercadorias pela Representação Fiscal. Verdade material e valoração da prova de modo

¹ Frise-se que, para os processos *físicos*, foi editado o Ato TIT n. 3/2020, que determinou a interrupção dos prazos, haja vista a interrupção também do expediente presencial das respectivas repartições.

a prestigiar benefício fiscal expressamente recepcionado pela CF/88 (art. 40 do ADCT). Recurso ordinário conhecido e provido.”

(TIT/SP, 5ª Câmara Julgadora, AIIM n. 3.066.532-2, Relator: Juiz German Alejandro San Martín Fernández, julgado em 21.01.2009; e TIT/SP, 5ª Câmara Julgadora, AIIM n. 3.048.044-9, Relator: Juiz German Alejandro San Martín Fernández, julgado em 15.01.2009)

“ICMS. Falta de pagamento do imposto apurado em levantamento fiscal realizado com fundamento nos artigos 509 e 509-A do RICMS/OO. Julgamento convertido em diligência para manifestação do AFR sobre contraprovas acostadas em sede de Recurso Ordinário e, no retorno, apresentação de conclusões pela d. Representação Fiscal. Princípios da ampla defesa e do contraditório. Busca da verdade material.”

(TIT/SP, 6ª Câmara Julgadora, AIIM n. 3.151.532-0, Relatora: Juíza Rose Sobral, julgado em 26.01.2012)

Entretanto, nos últimos anos, a jurisprudência do TIT vem rechaçando a análise de provas apresentadas posteriormente à impugnação, exceto nos casos em que o Tribunal considere justificável a apresentação posterior à defesa. Confira-se a título de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior do Tribunal:

“ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS DE REMETENTE COM INSCRIÇÃO ESTADUAL CASSADA (I.1). NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. FALTA DE ANÁLISE DAS PROVAS. A busca da verdade material possibilita a flexibilização da regra processual no processo administrativo tributário, mas não significa a total liberalidade na atuação processual. Se o contribuinte tem o interesse na utilização da regra do art. 19, da Lei n. 13.457/09, ele deve informar

e justificar o motivo de forma antecipada para cientificar a Fazenda Estadual e o órgão julgador acerca da juntada extemporânea de provas. Isto evita a insegurança jurídica na apresentação tardia de documentos de forma desordenada e aleatória no decorrer do processo, evitando ainda tumulto processual. ATUALIZAÇÃO DO VALOR BÁSICO DA MULTA. JUROS TAXA SELIC. Entendimento pacificado na Câmara Superior pela legitimidade dos juros de mora aplicado ao montante do imposto e para atualização da multa previstos na Lei n. 13.918/09, nos termos do art. 28, da Lei n. 13.457/09 e da Súmula n. 10, do TIT. RECAPITULAÇÃO DA MULTA. As hipóteses de infrações previstas no art. 85, I, da Lei n. 6.374/89, relacionam aos atos vinculados ao pagamento do imposto. A infração apurada nos Autos trata de crédito indevido. Demais pedidos recursais não conhecidos pelo descumprimento da regra do art. 49, da Lei n. 13.457/09. Recurso Especial do contribuinte parcialmente conhecido e negado provimento.”

(TIT/SP, Câmara Superior, AIIM n. 4.018.190-0, Relator: Juiz Klayton Munehiro Furuguem, julgado em 18.09.2018)

Por outro lado, é cediço que a Lei Estadual n. 13.457/2009 prevê em seu artigo 19, *caput*, que “as provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente.”

Na base de jurisprudência fornecida pelo Tribunal é possível encontrar poucos acórdãos que tenham tratado de caso fortuito ou força maior.

Nesses poucos casos, foi decidido que, para que seja demonstrada a ocorrência de caso fortuito ou força maior, faz-se de rigor a comprovação de que o contribuinte efetivamente

restou impedido de apresentar a documentação juntamente da defesa. Veja-se:

“ICMS. ACUSAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO POR NÃO COMPROVAÇÃO DE ORIGEM – DOCUMENTAÇÃO DESTRUÍDA EM INCÊNDIO DENUNCIADO AO FISCO ANTES DA AÇÃO FISCAL. Ocorrência de caso fortuito e motivo de força maior impeditos da apresentação de toda a documentação. Inevitabilidade do evento – Contribuinte que até então nunca fora autuado pelo fisco. Prova produzida pelo contribuinte não contestada pelo fisco. Paradigmas aportados aos autos que demonstram divergência no critério de julgar e dentre eles um extraído de processo em que figura a própria recorrente como autuada. Recurso especial de que se conhece e no mérito se dá provimento para o fim de se decretar a insubsistência do AIIM. RECURSO CONHECIDO. PROVIDO. DECISÃO NÃO UNÂNIME Provido. Decisão não unânime.”

(TIT/SP, Câmara Superior, AIIM n. 2.107.666-3, Relator: Juiz Virgílio Cansino Gil, julgado em 10.02.2009)

“ICMS – DEIXAR DE EXIBIR À AUTORIDADE FISCALIZADORA NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. AIIM PROCEDENTE. PEDIDO DE RELEVACÃO DA MULTA. NÃO COMPROVADO MOTIVO DE FORÇA MAIOR/CASO FORTUITO A JUSTIFICAR A NÃO EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”

(TIT/SP, 5ª Câmara Julgadora, AIIM n. 4.012.019-3, Relator Juiz Manoel Marcelo Camargo de Laet, julgado em 28.10.2014)

Pois bem. E no caso da pandemia da Covid-19? Está-se diante de caso fortuito ou força maior que autorize a apresentação extemporânea de documentos pelo contribuinte?

Para fins de “interpretação jurídica” da pandemia, os doutrinadores pátrios consideram que tal situação se enquadra no conceito de força maior, visto que, segundo Sílvio de Salvo Venosa², força maior é o evento (que pode ser previsível ou não) decorrente da natureza e que é inevitável.

Tanto é assim que o próprio Governo Federal (no que tange às relações de consumo), reconhece que a pandemia da Covid-19 é hipótese de “*força maior*”³, o que evidencia que o coronavírus é uma causa externa que impede o regular exercício do direito de defesa do contribuinte.

No caso, considerando que o próprio Poder Público Estadual reconheceu normativamente estado de calamidade pública, determinou o fechamento da maioria dos estabelecimentos e determinou que a população permaneça em suas residências, é evidente que os contribuintes, de maneira majoritária, serão afetados, visto que não terão acesso fácil aos seus documentos (sejam os eletrônicos, constantes em sistemas internos, sejam os físicos, alocados em arquivos).

A própria Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (“SEFAZ/SP”) **reconhece** o estado de calamidade pública atual, visto que, como já mencionado, o Governo do Estado de São Paulo **(i)** reconheceu, em 21/03/2020, o estado de calamidade pública em nível Estadual até o dia 30/04/2020 (Decreto Estadual n. 64.879/2020), **(ii)** reconheceu, em 22/03/2020, o estado de quarentena até o dia 07/04/2020 (Decreto Estadual n. 64.881/2020), que foi prorrogado até o dia

² VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos. 9ª Edição. Volume II. Editora Atlas, São Paulo: 2009.

³ Frise-se que a MP n. 948/2020 contém um pequeno equívoco técnico, pois trata a pandemia como hipóteses de “*caso fortuito ou força maior*”, pois se trata **apenas e tão somente de força maior**, pois a força maior é relativa à força da natureza, enquanto o caso fortuito é ocasionado pela força humana.

22/04/2020 (Decreto Estadual n. 64.920/2020), e **(iii)** suspendeu os prazos nos procedimentos administrativos Estaduais (Decreto Estadual n. 64.917/2020), tratando-se, portanto, de **fato notório**.

E se diz que a SEFAZ/SP reconheceu o estado de calamidade pública, pois o Secretário de Fazenda e Planejamento, Sr. Henrique Meirelles, subscreveu todos os Decretos acima mencionados, de modo que a SEFAZ/SP também concorda que a atual pandemia da Covid-19 representa estado de calamidade pública que afeta a todos.

Por conta disso, tratando-se de estado de calamidade pública que é reconhecido pelo Governo do Estado de São Paulo em todos os âmbitos (inclusive pela própria SEFAZ/SP), está-se diante de efetiva **força maior**, tratando-se de **fato notório** reconhecido também pelo Fisco Estadual.

Além disso, a SEFAZ/SP (que é a Autoridade Administrativa acusadora nos casos de lavratura de auto de infração) está reconhecendo a ocorrência de força maior por meio dos Decretos acima mencionados, de modo que, além de se tratar de fato notório, está-se diante de fato confessado pela própria Autoridade Administrativa Fiscal.

Ocorre que, em se tratando de **fato notório** e de **fato confessado**, o contribuinte está desobrigado de comprovar a ocorrência da força maior, tal como disciplina o artigo 20 da Lei n. 13.457/09 e o artigo 374 do Código de Processo Civil. Transcreve-se:

“Artigo 20 – Não dependem de prova os fatos:

I – afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

II – admitidos, no processo, como incontroversos.

III – notórios; e

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.” (destacado)

“Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I – notórios;

II – afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

III – admitidos no processo como incontroversos;

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.” (destacado)

Portanto, por se tratar de fato notório (estado de calamidade pública decretado) e confessado pela SEFAZ/SP (subscrição dos decretos pelo Secretário de Fazenda e Planejamento), é esperado que o TIT aceite a apresentação de provas extemporâneas em relação às defesas protocoladas durante o período da pandemia do novo coronavírus.

*Bruno Romano
Rafael Pinheiro Lucas Ristow*

37. Crédito sobre bens utilizados na perfuração de poços de petróleo

Matéria ainda carece de apreciação pela Câmara Superior do TIT/SP

Tendo em vista que as sessões de julgamento permanecem suspensas por força da pandemia (Covid 19), neste artigo não serão analisados acórdãos quinzenais, como de praxe.

Diante disso, será abordado assunto específico, já delimitado acima.

Pois bem. As Câmaras Julgadoras do TIT vêm se deparando com AIIM's decorrentes de supostos creditamentos indevidos relacionados à aquisição de produtos utilizados nas atividades de completação e perfuração de poços de extração de petróleo.

Segundo o contribuinte, se trataria de materiais de uso e consumo, o que conferiria o direito ao crédito. O Fisco, por sua vez, entende se tratar de materiais de uso e consumo, cujo creditamento por ora se encontra vedado pela legislação vigente.

Para a elaboração do presente artigo, foram analisados julgados, os quais decidiram, em decisões não unânimes, que o contribuinte faz jus ao crédito. A título exemplificativo, podemos citar os Recursos Ordinários interpostos nos autos dos processos administrativos originados a partir das lavraturas dos AIIM's ns.. 4.113.928-8 e 4.090.581-0, ambos julgados perante

a 2ª Câmara. Saliente-se que a Fazenda do Estado de São Paulo interpôs Recursos Especiais, os quais aguardam processamento.

Conforme o entendimento predominante, os Julgadores ressaltaram que o deslinde da questão deve se dar com a correta compreensão acerca da atividade da empresa, inclusive amparada por laudos técnicos.

Concluíram, assim, que o processo de extração, transformação e venda do petróleo são procedimentos complexos e interligados, sendo tal segmento regulamentado por legislação própria, o que impõe ao produtor de derivados de petróleo que não se limite à mera industrialização, mas que possa também obter o petróleo que será objeto de transformação, o que exige a extração do mesmo.

Ainda, observaram os Julgadores que não haveria qualquer derivado do petróleo sem que houvesse a extração deste, o que demanda maquinário, que se desgasta e se consome no próprio processo de extração.

Assim, seriam indissociáveis a fase de perfuração e complemento da própria fase de transformação do petróleo bruto, estando todas elas abrangidas dentro do conceito de industrialização e, portanto, não se trataria de mera construção civil, dado que a utilização de tais mercadorias é da produção própria e singular da empresa e imprescindíveis ao regular desenvolvimento de suas atividades.

Com isso, tendo em vista a pertinência e a imprescindibilidade da fase de extração do petróleo para que haja a própria industrialização das mercadorias que serão disponibilizadas no mercado consumidor (gasolina, óleo diesel, dentre outras), bem como a relevância e função dos bens, utilizados no momento da perfuração e completação, prevaleceu o entendimento de que

estes foram efetivamente consumidos nesta etapa, caracterizando-se como insumos da atividade industrial do contribuinte, o que lhe conferiria o direito ao creditamento levado a efeito.

Por sua vez, segundo os Juízes vencidos, a atividade de extração de petróleo não seria industrialização para efeito da legislação do ICMS paulista e ampliar abrangência de tal conceito seria extrapolar os limites da legalidade. Portanto, por se tratar supostamente de materiais de uso e consumo, o contribuinte não teria direito ao crédito.

A título de informação, identificamos que um AIIM lavrado por força desta matéria (4.128.857-9) teve decisão de 1ª instância a qual manteve a exigência fiscal, sob o entendimento acima exposto. E, em face da aludida decisão, não houve interposição de Recurso por parte da empresa, constando no site da Sefaz/SP que o débito foi encaminhado à Unidade Fiscal de Cobrança (UFC), tendo em vista o trânsito em julgado.

Diante do cenário aqui exposto, verifica-se que a questão ainda carece de apreciação por parte da Câmara Superior do TIT/SP. A parte recorrida (Fazenda ou contribuinte) poderá sustentar que se trata de matéria a qual exigiria o reexame do conjunto fático-probatório, o que vedaria o julgamento do mérito por aquela Câmara. E a parte recorrente, por sua vez, sustentará eventualmente se tratar de tema de mera interpretação do direito (definição de conceitos), o que incorreria na hipótese de valoração da prova, submetendo-se a julgamento de mérito pela aludida Câmara.

Rodrigo Helfstein

38. O insustentável voto de qualidade

Carf já reconheceu o fim do voto de qualidade mas no TIT/SP ele prevalece em caso de empate em todas as Câmaras

O Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo integra a Subcoordenadoria de Consultoria Tributária e Contencioso Administrativo Tributário (Subcon) e a Coordenadoria de Administração Tributária (CAT), sendo um órgão paritário de julgamento voltado para a solução, no âmbito administrativo, de conflitos tributários decorrentes das relações entre contribuintes e a Fazenda Pública do Estado.

Para o biênio 2020-2021 é composto por 12 Câmaras Julgadoras, tendo reduzido 4 Câmaras Julgadoras, com quatro juízes em cada uma delas, sendo dois representantes da Fazenda e dois representantes dos contribuintes, com presidência exercida por representantes da Fazenda (Câmaras ímpares) e dos contribuintes (Câmaras pares). A Câmara Superior é composta por 16 juízes (oito representantes da Fazenda e oito representantes dos contribuintes) e é presidida pelo Presidente do Tribunal, cargo sempre atribuído a representante da Fazenda.

Conforme art. 25, § 1º do regimento interno do TIT (Lei 13.457/2009) em caso de empate no julgamento prevalecerá o voto de qualidade do Juiz que presidir a sessão. Isso significa que, nos julgamentos das Câmaras Julgadoras o voto de qualidade ora será exercido pelo Presidente representante da Fazenda (Câmaras ímpares) e ora pelo Presidente dos contribuintes (Câ-

maras pares). Contudo, na Câmara Superior, o voto de qualidade (desempate) será sempre do Presidente do Tribunal, representante da Fazenda Pública.

Até poucos dias atrás, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) adotava sistemática semelhante. No caso de empate dos julgamentos, realizados por turmas paritárias, prevalecia o voto de qualidade do Presidente da turma de julgamento que, diferentemente do TIT, é sempre um representante da Fazenda Nacional.

Recentemente, com a conversão da Medida Provisória 899/2019, na Lei 13.988/2020, foi inserido o art. 19-E na Lei 10.522/2002, extinguindo o “voto de qualidade” no CARF. Desde então, quando houver empate nos julgamentos do CARF a questão deverá ser decidida favoravelmente ao contribuinte. Trata-se da adoção do princípio *in dubio pro contribuinte*, já adotado por outros países¹.

Diversos debates sobre o assunto têm se disseminado pelo país. Há muitas críticas contra essa mudança, porém o que se observa é que não houve inovação nos argumentos invocados para eliminar ou manter o voto de qualidade². Sem pretensão de

¹ Em recente artigo de 22.04.2020, intitulado “**Voto de qualidade para contribuintes vale tanto quanto anterior**” o jurista Igor Mauler Santiago ressaltou a uso desta sistemática em outros países, disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-22/consultor-tributario-voto-qualidade-contribuintes-vale-tanto-quanto-anterior>>.

² Neste sentido indicamos reportagem e artigo publicado neste portal: (i) “**Voto de qualidade é extinto no Carf**”, de Alexandre Leoratti e Flávia Maia, disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/voto-de-qualidade-e-extinto-no-carf-14042020>>; e (ii) “**Inconstitucionalidade e controvérsias do fim do voto de qualidade**”, de Sergio Andre Rocha, disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inconstitucionalidade-e-controversias-do-fim-do-voto-de-qualidade-17042020>>.

esmiuçá-los todos aqui, elegemos para reflexão mais aprofundada a prerrogativa do contribuinte ajuizar a demanda em caso de perda na esfera administrativa, que também se aplica aos julgamentos do TIT.

Em primeiro lugar, entendemos que o empate no julgamento final realizado por órgão paritário revela uma dúvida objetiva sobre a existência ou não do crédito tributário, que não deveria implicar na manutenção automática da exigência, cabendo ao contribuinte levar ao Judiciário nova demanda caso discorde deste resultado, como ocorre no caso do TIT cujo voto de desempate na Câmara Superior continua sendo do Presidente do Órgão. Quer nos parecer que esta sistemática tem corroborado para o abarrotamento do Poder Judiciário, que já tem o Poder Público como seu maior litigante³.

Em recente estudo, os dados de 2018 englobando disputas administrativas e judiciais nos municípios, nos estados e na União, foram compilados pelos pesquisadores Breno VASCONCELOS, Lorreine MESSIAS e Larissa Luzia LONGO. Resultado: as disputas tributárias entre o Estado e os contribuintes somam quase R\$ 5 trilhões no Brasil e o montante equivale a quase 73% do Produto Interno Bruto (PIB) do país e supera o valor de mercado das 328 companhias listadas na bolsa de valores, que juntas equivalem à R\$ 4,36 trilhões⁴. É um número realmente alarmante que demonstra o alto grau de litigância do

³ Estudo realizado pela Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB) em 2015 mostra que em oito das onze Unidades da Federação pesquisadas, o Poder Público municipal, estadual e federal concentra a maior parte das ações iniciadas no Primeiro Grau (parte do polo ativo). Disponível em <<https://www.amb.com.br/wp-content/uploads/2018/05/Pesquisa-AMB-10.pdf>>

⁴ Estado e contribuintes disputam quase R\$5 trilhões em tributos, mostra estudo. G1, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/11/01/estado-e-contribuintes-disputam-quase-r-5-trilhoes-em-tributos-mostra-estudo.ghtml>>. Acesso em: 02.12.2019.

sistema brasileiro e revela a ineficiência do modelo atual na solução de conflitos tributários.

Neste cenário, um dos efeitos positivos que a extinção do voto de qualidade pode causar é, de um lado, provocar o aumento da qualidade dos autos de infração lavrados e, de outro, contribuir para o encerramento da disputa tributária na esfera administrativa, sem necessidade de alongar a disputa perante o já sobrecarregado Poder Judiciário.

Em segundo lugar, entendemos que o correto funcionamento de um órgão paritário deve preceder as garantias e autonomias dos julgadores. O atual modelo de funcionamento dos tribunais administrativos paritários, bem como a composição e recondução dos seus membros, fragiliza a atuação independente dos julgadores, sejam contribuintes ou fazendários, fazendo com que posicionamentos a favor do contribuinte possam lhes causar desconfortos.

Mais do que dúvidas acerca da discussão que envolve o crédito tributário, o que se tem observado é um verdadeiro enrijecimento da Câmara Superior para defender a manutenção de autos de infração mesmo em relação a matérias sedimentadas no Poder Judiciário, a exemplo das discussões envolvendo fornecedor inidôneo, com base no “poder” de desempate do Presidente, o que viola frontalmente a prerrogativa de imparcialidade dos julgamentos, sem falar na insegurança jurídica e na falta de economia processual.

No atual cenário, havendo empate no julgamento, no mínimo há que se perquirir a dúvida quanto ao crédito tributário, o que impõe a aplicação imediata do art. 112 do CTN. E a despeito de o contribuinte possuir a prerrogativa de ajuizar a demanda em caso de perda na esfera administrativa, tal prerrogativa não pode justificar a adoção de um posicionamento pró-fisco pelo Julgador e a manutenção do voto de qualidade a favor

do fisco, sob pena de desvirtuamento completo da função precípua do Tribunal Administrativo, que é a solução de conflitos tributários e não a geração de novos conflitos!

Vale lembrar que o Fisco tem o prazo decadencial para lavrar autos de infração, enquanto o contribuinte conta apenas com os prazos de defesa para buscar a desconstituição das autuações.

Conclui-se que as discussões levantadas pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, demonstram uma real necessidade de aprimoramento no processo administrativo tributário das três esferas. Além de uma necessária harmonização para uniformidade das regras de todos os tribunais administrativos pátrios, é preciso afastar conflitos de interesse, equiparando vencimentos e desvinculando suas remunerações dos resultados, bem como buscar maior imparcialidade nos resultados, seja através de garantias outorgadas aos julgadores paritários, como também pela adoção de julgadores independentes concursados.

Uma vez implementadas estas alterações e outros aperfeiçoamentos necessários, entendemos que é possível discutir-se a eliminação do voto de qualidade para as duas partes, instituindo-se novos critérios de desempate.

Lina Santin Cooke

Dolina Sol Pedroso de Toledo

39. Voto de Qualidade: Caiu o Voto ou a Qualidade?

Em tempos de pandemia e recesso no TIT, o assunto que rende comentários é a queda do voto de qualidade

Em tempos de pandemia e recesso de sessões no TIT, o assunto que rende comentários é a queda do voto de qualidade no CARF pela Lei 13.988/2020.

Sobre o assunto muito ouvi e nada falei até aqui – senão “*en passant*” nos grupos de aplicativos – porque meu tempo de reação é mesmo letárgico e não acompanha a terceira lei de Newton na imediatidade que a descreveu. Mas, tudo a seu tempo, e depois de ler o artigo das doutoras Lina Santin Cooke e Dolina Sol Pedroso de Toledo (“**O Insustentável Voto De Qualidade**”, Jota – 14/05/2020), pensei que poderia sugerir um contraponto técnico ao dessas estudiosas amigas.

Quando a lei foi aprovada, sem o veto ao preceito que inseriu o artigo 19-E, na Lei 10.522/2002, extinguindo o “voto de qualidade” no CARF, a primeira impressão de todos os operadores da área tributária foi de susto porque não se lhe esperava. Ainda aturdidos, os estudiosos passaram a opinar e, como sói ocorrer ultimamente, a polarização se instalou. A maioria dos advogados comemorou como sendo uma vitória do contribuinte, enquanto os representantes da Fazenda, MPF e o então Ministro da Justiça lamentaram e profetizaram o desastre que estaria por vir.

Por se tratar de regra que interfere no processo administrativo tributário, pode-se dizer que essa polarização é até natural porque ali, diferentemente do processo judicial, há realmente polos distintos que atuam no ato do julgamento. Mesmo assim, essa característica tem que ser compreendida tecnicamente, sem paixões ou alaridos e essa é a minha intenção aqui.

Apesar de ser advogado há trinta anos e estar juiz contribuinte no TIT há treze, entendo que a queda do voto de qualidade no CARF gerou queda do voto e da qualidade, por isso a defendo lá e sem dúvida no TIT. Explico.

Natureza jurídica dos órgãos administrativos judicantes

“O todo sem a parte não é todo,
A parte sem o todo não é parte,
Mas se a parte o faz todo, sendo parte,
Não se diga, que é parte, sendo todo.”

A estrofe acima é a primeira de um poema de Gregório de Matos Guerra (o Boca do Inferno) que bem representa o modo como procuro compreender a dimensão dos objetos dos meus estudos. Daí porque faço uma primeira distinção entre processo administrativo e o judicial para situar a regra do voto de qualidade como “parte” integrante de um desses dois “todos” distintos.

O que escrevo aqui é muito do que já escrevi num artigo que compôs um outro livro em homenagem ao TIT, mas que vem a calhar.

No Brasil, à semelhança de tantos outros países, o processo tributário se devolve em dois âmbitos: administrativo e judicial.

O primeiro, como face da autotutela administrativa, permite que a própria administração proceda ao controle de seus atos. Além de não definir a discussão – a apreciação judicial é

inafastável –, no orbe administrativo, a Administração é, ao mesmo tempo, juiz e parte interessada. O segundo, que tramita perante o Poder Judiciário, tem por fim resolver esses litígios envolvendo o contribuinte e o Fisco, e pode-se buscar o Judiciário sem necessidade de, antes, recorrer às instâncias administrativas; o processo judicial, portanto, pode aparecer como um controle das decisões administrativas, ou mesmo como forma originária de solução da lide.

Deveras há certas diferenças entre os dois processos – administrativo e judicial – mas uma garantia que inegavelmente se busca prestigiar em ambos é a independência dos órgãos para, em consequência, assegurarem o contraditório, a ampla defesa e um resultado seguro.

Na seara judicial, isso é fruto de garantias concedidas aos magistrados, tais como a vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade dos vencimentos, que asseguram a independência desse Poder. Por outro lado, uma vez que seus membros são desprovidos de todas as garantias asseguradas ao do Poder Judiciário, os órgãos administrativos de julgamento, com o escopo de manterem independência e imparcialidade, bem como o guarnecimento do contraditório e da ampla defesa, optaram por composição paritária, com membros da sociedade e da própria Administração.

Para o caso da Administração não há contradição nisso. Procura-se, dessa maneira, encontrar na contraposição de ideias o equilíbrio que a balança da justiça administrativa almeja, evitando a parcialidade que seria inexorável caso a composição fosse tão somente por membros da própria Administração.

Mas, entendam, o tribunal administrativo não é tribunal jurisdicional na acepção do termo e, portanto, não pode aquele ser tratado como se fosse este. Por mais que se queira alcançar, no caso, justiça fiscal, não se pode exigir que um órgão do Poder

Executivo (CARF ou TIT) encarne órgão do Poder Judiciário porque não são poderes univitelinos, já que cada qual possui características e vocações próprias.

A lei cria tribunais administrativos para aperfeiçoar o ato administrativo nos seus aspectos de legalidade e até de justiça, mas não substitui a Jurisdição que é ato privativo do Poder Judiciário. Daí porque suas regras devem se harmonizar ao seu desiderato.

Conquanto seja um modelo sujeito a falhas, a composição paritária dos órgãos de julgamentos administrativos ainda é a melhor maneira de primar pela qualidade dos julgamentos, haja vista reunir, num mesmo colegiado, membros de lados antípodos, e com experiência e conhecimentos profundos nas suas áreas de atuação, no caso, a tributária.

Com essa característica nasceram o CARF e o TIT sempre na forma colegiada e paritária, integrantes cada qual da estrutura de seu órgão maior, Ministério da Fazenda e Secretaria Estadual da Fazenda, respectivamente, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados por elas.

Nesses tribunais a atividade é judicante, mas não jurisdicional e, se é assim, não se afigura adequado emprestar ou interpretar os princípios próprios do Poder Judiciário de forma rigidamente idêntica a esses órgãos do Poder Executivo. É natural e saudável que os membros desses colegiados exerçam a sua função de julgador depositando, no juízo que formulam, justamente as teses que professam e que se valem, cada qual, na sua outra atividade, seja advocacia, seja na auditoria fiscal ou na procuradoria fazendária. Óbvio que a aplicação da norma

deve incidir o quanto mais justo no fato concreto, mas a interpretação que a ela se dá não pode prescindir do colorido jurídico advindo da experiência desses profissionais, afinal, julgar é interpretar.

Compreender que a natureza jurídica desses tribunais e suas vocações são distintas daquelas próprias do Poder Judiciário é um passo importante para a defesa dessas instituições e dos membros que devem ocupar esses espaços.

Uma primeira conclusão, portanto, é a de que tribunais administrativos servem para aperfeiçoar o ato administrativo no seu aspecto de legalidade do lançamento, não para exerceram a jurisdição. Ainda, é formado por pessoas oriundas de entes parciais, Fazenda de um lado e Contribuinte do outro, com viés próprios de suas origens e é dessa miscelânea que se extrai uma conclusão sobre a retidão lançamento, não exatamente sobre a justiça dele. Demais, tivessem mesma característica e vocação não haveria razão de se manter tribunais administrativos.

Do voto de qualidade e sua utilidade

Primeiro entender que voto de qualidade não é “voto de desempate”. No voto de desempate, o presidente do órgão não votou até que surgiu o empate e, portanto, só ali é que ele passa a formular um juízo de valor sobre a questão e pende para uma das duas posições empatadas, indicando o resultado final. Não houver empate, o presidente não vota e se limita a conduzir a sessão.

O “voto de qualidade”, extinto pela Lei 13.988/2020 no CARF, ocorre nas composições pares dos órgãos, incluindo-se o presidente. Verificado o empate, o voto do presidente passa a ter duplo peso, indicando o resultado final no sentido do seu entendimento já manifestado. Não é voto de desempate, porque seu voto conta duas vezes, em notória influência sobre os demais. Nesse caso o voto do presidente terá sempre o mesmo teor

do primeiro, desobrigando-o de apresentar outra motivação, diferentemente do “voto de desempate” onde o presidente, que vota pela primeira vez e só se houver empate, tem a oportunidade de justificar a posição para qualquer das duas teses.

A utilidade do voto de qualidade está, então, em definir quem vence a disputa no caso de empate. E onde o empate se dá caracteristicamente? R: No tribunal administrativo, de composição paritária.

Muito bem, se o voto de qualidade está no processo administrativo tributário tanto do CARF quanto do TIT e a composição dessas duas casas é paritária, ou seja, partes iguais advindas de indicações da Fazenda e dos Contribuintes é óbvio que haverá situações de impasse, ou de empate, quando prevalecerá a posição do presidente.

Daí que a matéria “voto de qualidade” tem relevância para o processo administrativo, não para o judicial o que, de pronto, deveria afastar todos aqueles argumentos de que a imparcialidade é a mesma em ambos os casos.

Uma segunda conclusão, portanto, é a de que o voto de qualidade tem utilidade e razão de existir no tribunal administrativo, não tanto no judicial.

A queda do voto de qualidade não é queda

Alardeia-se a queda do voto de qualidade como se tivesse sido extinto no CARF, mas na prática não foi. Ao transferir o resultado do empate a favor do contribuinte o que se vê é a manutenção do voto de qualidade porque o valor duplo do voto que estava na mão do presidente (sempre fazendário) passou para a mão de um dos conselheiros (ou de todos) que votou a tese contrária da Fazenda, notadamente naqueles casos em que há polarização.

Daí porque não vinga o argumento de que se abortou os eventuais abusos, no caso, dos conselheiros da Fazenda, porque, agora, os abusos podem ser praticados por conselheiros dos contribuintes e, parafraseando Sepúlveda Pertence, abusos não se compensam.

Uma terceira conclusão, portanto, é a de que não houve, na prática, queda do voto de qualidade, houve transferência, mas uma transferência muda como explicarei mais adiante.

Consigno, em tempo, que no TIT a celeuma sobre o voto de qualidade é bem menos reluzente porque as presidências estão distribuídas nas Câmaras Julgadores entre os juízes fazendários (Câmaras Impares) e os juízes contribuintes (Câmaras pares). Na Câmara Superior, a presidência é da Fazenda, mas a vice é do Contribuinte, oportunizando situações em que o desempate possa mudar de lado. Não por isso, a maioria dos casos acaba sendo resolvida nas Câmaras Julgadoras porque adentram à matéria de fato, cabendo à Câmara Superior decidir apenas sobre o conflito de teses.

A queda do voto de qualidade é queda da qualidade

Aqui o título usa do jogo de palavras para jogar luz no contexto e voltamos ao poeta e jurista baiano para entender que a “parte” sem o “todo” não é “parte”.

O lançamento fiscal é atribuição da Fazenda e a sua qualidade (aqui entendida como sendo a higidez dos atributos de liquidez, certeza e exigibilidade) se afere por meio do contraditório e da ampla defesa em processo administrativo tributário conclusivo.

Quando vencedora, a Fazenda ainda se submete, em tese, a um segundo filtro mais rígido, que é o processo judicial. Mas se vencida, restará cancelado o lançamento sem a possibilidade de recorrer ao segundo filtro, o Judiciário, justamente

porque é ela própria quem está declarando, por meio de um dos seus órgãos, que o crédito pretendido não é bom e deve ser desconstituído.

Pois bem, não tenho dúvida – e desafio qualquer um que pensa de forma isenta – de que a vitória do contribuinte diante de um empate administrativo, colocará em risco maior a qualidade do crédito tributário, que não se submeterá a uma análise jurisdicional mais acurada. Quero dizer que poderá haver falha, sem possibilidade de reparos, nos créditos bons, mas que caíram diante do empate, sem possibilidade de recuperação. À Fazenda sobram dois filtros para vencer, mas apenas um para perder. Cai a qualidade das decisões, não tenho dúvida.

Decorre que, não há direito sem dever correspondente, ou não há bônus sem ônus. Esse desequilíbrio instalado com a queda do voto de qualidade deveria, então, ser reparado, permitindo que a Fazenda fosse ao Judiciário em caso de perda. Se havia um desnível na paridade de armas quando havia voto de qualidade, havia também essa válvula de compensação, no caso da Fazenda ser vencida. Agora não, o desnível na paridade de armas aumentou substancialmente, mudou de lado, mas nada ocorreu para estabilizar essa grosseira anomalia.

Em outras palavras, entendo que o “voto de qualidade”, mesmo no mais das vezes em favor da Fazenda, fazia “parte” desse “todo” contexto jurídico onde, vencendo, ainda teria de percorrer o vale das sombras do Judiciário, mas perdendo, se renderia a sua própria decisão. Mudar a “parte” sem contextualizá-la no “todo” desfigura o PAT e impõe uma distorção que não vejo quem possa ganhar com isso, afinal, o crédito tributário é bem público da sociedade como um todo.

Outro ponto está em que o voto de qualidade, bem ou mal, definia a lide por um ato do julgador, mas, agora, ela é

definida pela lei, de forma automática, daí porque escrevi alhures que houve uma transferência muda do voto de qualidade.

Uma quarta conclusão, portanto, é a de que a queda do voto de qualidade tinha de vir acompanhada de uma contextualização, onde o seu álter ego (a possibilidade de recorrer ao Judiciário no caso de perda, por exemplo) fosse igualmente contemplado, evitando, inclusive, que o resultado se desse por intervenção fria da lei, mas sim por ato de um julgador, em tese.

Considerações finais

Há muitas outras questões que me permiti não tratar nesse artigo, porque exigiria mais espaço. Exemplo, se a lei é um Jabuti (entendo que sim), se o artigo 112 do CTN fundamenta a referida regra (entendo que não) se a regra retroage (entendo que não).

Minha preocupação era oferecer um contraponto ao pensamento de que o voto de qualidade configura uma ferramenta que garante o sucesso da Fazenda nas lides mais emblemáticas e de valor mais substancial e que isso seria uma injustiça. Não é, por todas as conclusões que já disse acima, especialmente porque a lei autoriza o assento, a palavra e o voto de terceiros agentes que não fazendários na discussão do lançamento fiscal justamente como uma forma de controle de qualidade de seus atos, mas não numa forma de submissão irreversível de opiniões contrárias ao seu interesse.

Sei que o CARF tem uma história própria, com seus altos e baixos e com intervenções no seu regimento que o conduziram para uma linha mais fazendária, assim dizem a maioria dos advogados que conheço. Muito também se reclamou sobre os abusos no CARF pela utilização sistemática do voto de qualidade para as teses fazendárias, especialmente porque só a Fazenda o detém. Realmente esses pontos são problemáticos e importam.

Entretanto, não concordo com a extinção do voto de qualidade nos moldes como foi engendrado, porque é característico dos tribunais administrativos paritários e não conheço, ainda, solução melhor do que a sua aplicação. Seria o caso de prever um sistema de freios e contrapesos, mas nunca a sua simples “queda”, como ocorreu.

Não fossem todas essas ponderações suficientes para uma reflexão menos açodada do tema, me preocupa constatar que foi colocada em dúvida, com argumentos consistentes, a legalidade formal com que a regra do artigo 28 da Lei 13.988/2020 foi aprovada e isso já é o bastante para provocar a advertência de Otto Von Bismarck, *“Leis são como salsichas. É melhor não ver como elas são feitas.”*

César Eduardo Temer Zalaf

40. A proposta de alteração do processo administrativo paulista

Projeto de Lei traz alterações ao processo tributário estadual, com atualizações que visam maior celeridade

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, e, levando-se em consideração a paralisação temporária das sessões de julgamento do Tribunal em razão da Pandemia da COVID-19, analisaremos um tema bastante relevante e que entra em pauta no atual cenário, diante de seu recente ingresso no Sistema de Processo Legislativo da Assembleia Paulista: o Projeto de Lei n. 367/2020, publicado no Diário da Assembleia em 28/05/2020.

Referido Projeto tem como escopo alterar a Lei n. 13.457/2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício, no âmbito do Estado de São Paulo.

As modificações propostas visam atender anseio de todos que trabalham com o processo tributário paulista, notadamente as partes litigantes (contribuintes e fisco), seus respectivos representantes e os julgadores das instâncias administrativas, tendo por objetivo dar mais celeridade aos processos, segurança jurídica e justiça nas decisões, atendendo, ao mesmo tempo, o direito ao contraditório e à ampla defesa dos litigantes.

Passaremos a abordar adiante as principais alterações propostas.

Adaptação do processo administrativo tributário paulista ao Código de Processo Civil (CPC – Lei n. 13.105/2015):

Uma questão que surgiu desde a publicação do novo Código de Processo Civil em 2015 foi a necessidade de adequação para a integração do processo administrativo estadual com as regras do CPC; esta interação se faz necessária para promover um alinhamento jurídico em nível nacional, evitando suspeitas sobre as decisões proferidas na esfera administrativa, onde os julgadores estão vinculados à aplicação da Lei e às Súmulas do TIT.

Importante destacar aqui que a aplicação subsidiária e supletiva do CPC aos processos administrativos está prevista em seu artigo 15. Ocorre que, em virtude da vinculação acima mencionada, este dispositivo acaba não tendo aplicabilidade prática, havendo certa incompatibilidade muitas vezes entre a fundamentação das decisões administrativas e a das decisões judiciais.

Esta incompatibilidade pode ser facilmente vislumbrada do cotejo entre o artigo 28 da Lei 13.457/09 com o artigo 927 do CPC, pois atualmente o dispositivo paulista prevê o afastamento de aplicação de uma lei vigente apenas na hipótese de reconhecimento de inconstitucionalidade por meio de (i) ação direta de inconstitucionalidade; (ii) por decisão definitiva do STF, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo; e (iv) em enunciado de Súmula Vinculante.

Assim, com a inclusão dos incisos IV, V, VI e VII, ao artigo 28, tal incompatibilidade restará mitigada:

“Artigo 28 – (...)

IV – em enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – em orientação do plenário ou do órgão especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

VI – em acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas; e

VII – em acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.

Outra mudança proposta neste sentido é a de padronização de aplicação dos prazos processuais em dias úteis e a previsão de recesso, incluindo paralisação de sessões de julgamento em todas as instâncias administrativas. Com tais previsões, pretende-se, também, o alinhamento na dinâmica de trabalho do contencioso em geral.

Ainda visando a integração das legislações de contencioso, foi proposta a inclusão do parágrafo 4º no artigo 31 da Lei 13457/2009, a fim de adequá-lo ao artigo 144 do CPC, de forma a estender as hipóteses de impedimento à outorga de mandato a membro de escritório de advocacia que tem, dentre seus advogados, o cônjuge ou parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou na colateral até o terceiro grau, do julgador.

Como visto, em relação à integração com o CPC, o Projeto de Lei busca atualizar e modernizar a Lei processual administrativa paulista ao atual cenário do contencioso em nível nacional, motivado, especialmente, pela segurança jurídica.

Vinculação à jurisprudência judicial predominante:

Conforme pincelado no tópico anterior, há a expectativa de se alcançar uma “unificação” jurisprudencial, a fim de que os julgadores administrativos possam, se o caso, afastar a aplicação de uma Lei em observância à jurisprudência judicial predominante. Com isso, a proposta de vincular as decisões às

repercussões gerais dos tribunais judiciais pretende assegurar a preservação do entendimento ali sedimentado sobre um processo idêntico ao que esteja sendo julgado pela instância estadual.

A adequação demonstrada acima em relação à adequação do artigo 28 da lei paulista ao artigo 927 do CPC, que enuncia as decisões cuja observância, pelo magistrado, é obrigatória, garante maior grau de estabilidade e previsibilidade às decisões administrativas.

Neste ponto faço destaque necessário à exemplificação da importância de tal coesão, com a consolidação da cultura dos precedentes.

Assim, tomemos como exemplo um auto de infração com a exigência do ICMS apenas em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sobre a matéria em tela, o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou entendimento da não incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular na edição da Súmula 166¹ e do REsp n. 1125133/SP², julgado em sede de recurso repetitivo.

Tal entendimento foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, em julgamentos posteriores à edição da súmula³.

Nesse mesmo sentido, a própria Procuradoria Geral do Estado de São Paulo emitiu Orientação Normativa SubG-CTF

¹ “Súmula 166/STJ – Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

² REsp n. 1125133/SP Primeira Seção, em 25.08.2010 DJe de 10.09.2010.

³ ARE – N. 1038079 – Relator Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe 22.09.2017.

RE 267.599-AgR-ED – Relatora Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe 30.04.2010.

n. 02, de 01/07/2016, na qual autorizou os Srs. Procuradores a não interpor recurso sobre esta questão.

Ocorre que a legislação vigente determina que o ICMS incida sobre as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Prescreve o Art. 2º, inciso I, da Lei n. 6.374/89 que o fato gerador do ICMS ocorre “na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Esse dispositivo legal está em consonância com a Lei Complementar n. 87/96, que em seu art. 12, inciso I, considera como ocorrido o fato gerador do imposto no momento: “da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Diante deste cenário, a maioria dos julgadores administrativos sente-se vinculada à aplicabilidade da legislação vigente aos casos postos em julgamento, muito embora haja jurisprudência judicial predominante sobre o assunto.

Na prática, com a conclusão do processo administrativo nestes casos em desfavor dos contribuintes, movimentar-se-á a máquina judiciária para questionamento de matéria já pacificada, onerando o próprio Estado neste aspecto, já que não haverá sequer patrocínio pela sua respectiva Procuradoria para interposição de recurso fazendário.

Por conseguinte, não há como deixar de observar o entendimento firmado pelo STJ na edição da Súmula 166 sem lesar os princípios da Eficiência da Administração Pública, da Razoabilidade e da Celeridade processual, de modo que a proposta legislativa se encontra acertada e oportuna.

A proposta em trâmite assegura a necessidade atual da jurisprudência dos Tribunais Judiciais Superiores – notadamente em relação àquelas decisões proferidas em sede de Recurso Repetitivo ou em Repercussão Geral – ser aplicada pelos

Julgadores Administrativos em observância ao Código de Processo Civil, o qual explicita a necessidade de uniformização da jurisprudência e manutenção de sua estabilidade, integridade e coerência, nos termos do seu artigo 926, dentre outros, como por exemplo o já mencionado artigo 927, e, ainda, os artigos 985, I e II, 1.039, que também visam o respeito à jurisprudência.

Princípios da ampla defesa e contraditório – Revogação de valores de alçada para acesso ao TIT e a criação de recurso contra inadmissibilidade de Recurso Especial:

Aqui, verifica-se o zelo do Projeto de Lei na observância dos direitos à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, com o duplo grau de jurisdição.

Neste sentido, foi proposta a revogação dos valores de alçada nos casos de recursos ordinário e de ofício para acesso ao TIT, dando a todos a oportunidade de recorrer ao tribunal, que é composto por um colegiado paritário e imparcial, cujo objeto do julgamento busca a verdade material e a justiça fiscal. Há 85 anos – comemorados na última semana – o TIT busca garantir a todos o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, pela garantia da verdade material e controle de qualidade dos lançamentos tributários.

A atual redação da Lei processual prevê que apenas os processos com valor acima de R\$ 552,2 mil (20 mil UFESPs) têm direito de recurso ao TIT, enquanto todos os outros são julgados de forma monocrática pelas Delegacias Tributárias de Julgamento (DTJs).

Importante apenas notar aqui que foram decotadas as disposições com os valores de alçada para interposição de recurso ordinário e de ofício (fazendário) ao TIT, contudo, de forma ainda contraditória, restou mantida a disposição do artigo 40, que prevê a interposição de Recurso Voluntário pelo contri-

buinte, dirigido ao Delegado Tributário de Julgamento, nos casos em que o débito fiscal exigido na data da lavratura do auto de infração corresponda a até 20 mil UFESPs.

Ainda na toada de integração com o novo CPC e de observância aos direitos de ampla defesa, contraditório e devido processo legal, foi proposta a alteração do artigo 49 da Lei 13.457/09, deslocando a competência para análise da admissibilidade de Recurso Especial do Presidente do TIT/SP para o Presidente da Câmara julgadora do processo, com o objetivo de viabilizar a interposição de recurso contra o despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao respectivo recurso, exigindo-se, inclusive, fundamentação dos respectivos despachos de (in)admissibilidade.

Hoje, se o recurso especial é inadmitido pelo Presidente do TIT, ainda que de forma parcial, não existe a possibilidade de interposição recursal. Assim, propôs-se a inclusão do artigo 49-A, com disposição de cabimento de recurso de Agravo.

Agora, se aprovado o novo texto legal proposto, será possível às partes a interposição de agravo contra decisão que negar seguimento, total ou parcial, ao seu recurso especial.

Conclusão

Diante da análise do Projeto de Lei, verifica-se que principais alterações propostas buscam adaptar o processo administrativo tributário paulista ao Código de Processo Civil, dar aplicabilidade eficaz à jurisprudência predominante dos tribunais judiciais e maior amplitude ao devido processo legal.

Há outras disposições também interessantes no Projeto de Lei em tramitação e todas balizadas nos mesmos pilares acima destacados.

O projeto de lei em foco, que ainda será discutido na Assembleia Legislativa antes de ser votado (segue em tramitação ordinária), tem pontos importantes e relevantes para modernização e aperfeiçoamento da lei do processo tributário administrativo, especialmente em atenção à segurança jurídica, transparência e eficiência.

Vimos, assim, que o projeto prevê muitos pontos que zelam pelos princípios da ampla defesa e do contraditório, mas, é necessária, ainda, cautela para que as propostas elaboradas caminhem também em harmonia com a celeridade e eficiência, buscando um equilíbrio, a fim de que o processo administrativo tenha seu tempo razoável de duração; eis a importância do debate público anterior à votação.

Sulamita Szpierzchowski Alayon

41. A retomada dos julgamentos por meio virtual – um ‘novo normal’?

Ato TIT prevê o julgamento não presencial apenas enquanto perdurar a pandemia, mas parece que veio para ficar

Depois de um período de suspensão de 87 dias, as sessões de julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo foram retomadas no último dia 18/06/2020, porém na forma não presencial, com base na Resolução SFP 49/2020 e no Ato TIT 7/2020.

De acordo com o artigo 1º do referido Ato, as sessões de julgamento na forma não presencial devem ocorrer “enquanto perdurar o estado de calamidade pública decorrente da pandemia do Covid-19”, observando-se o mesmo rito das sessões presenciais.

A despeito desta condição temporal para a realização das sessões virtuais, fato é que a atual situação de pandemia, que assola não só o País, mas boa parte do mundo, tem estabelecido novas formas de relacionamento social, com implicações diretas nas relações de trabalho, nas relações de ensino, nas relações de consumo e também nas relações institucionais, apenas para citar algumas.

Não é à toa que um dos temas mais debatidos globalmente refere-se ao que se tem denominado “*The New Normal Pos Pandemic*”. Nos Estados Unidos, ainda o epicentro da pandemia, especialistas da área de mercado tem apontado que o consumidor tende a ficar mais conservador, conforme **pesquisa**

divulgada pela McKinsey & Company, e que a expectativa é de uma recuperação econômica de apenas 36% durante o próximo verão (no hemisfério Norte). Isto porque, durante o período de quarentena, grande parte das pessoas teve que rever seus hábitos de consumo, seja por necessidade, seja pelo simples fato de as lojas físicas estarem fechadas.

No Brasil, que até o momento figura em segundo lugar em números de contaminação e de morte pelo COVID-19, a situação econômica é agravada, dado o fato de que já vivíamos uma crise econômica antes da pandemia. Segundo a pesquisa supracitada, a incerteza continua sendo o sentimento predominante no Brasil e quase três quartos dos brasileiros experimentam um declínio na renda, o que já está afetando as relações de consumo por todo o País.

Mudanças na relação de trabalho também já são vivenciadas. O COVID-19 trouxe desafios humanos e humanitários sem precedentes. Enquanto algumas empresas sucumbiram com a crise global, outras empresas puderam proteger funcionários e migrar para uma nova forma de trabalho que nem os planos mais extremos de continuidade de negócios haviam previsto, aproveitando a tecnologia no incremento do “homeworking”, de maneira criativa e ousada. Desde então diversos estudos e artigos têm sido divulgados para tratar das transformações que já estão acontecendo no mundo do trabalho. Laurel Farrer, estrategista de trabalho remoto que colabora com organizações globais neste segmento, publicou **artigo na FORBES** alertando que “The New Normal Isn’t Remote Work. It’s Better”.

No meio jurídico várias discussões virtuais têm ocorrido para refletir sobre o futuro do ensino jurídico e da própria advocacia pós COVID-19. Poderíamos citar aqui outros aspectos deste “Novo Normal”, mas para ficarmos adstritos ao pro-

cesso administrativo tributário, buscamos enfatizar que as mudanças já estão ocorrendo mundialmente em diversos setores, sendo natural a mudança de paradigmas e a incorporação das inovações tecnológicas também nas relações jurisdicionais, no caso o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, sob pena de o Tribunal se tornar arcaico, quando não, de se concretizarem violações a direitos fundamentais das partes litigantes, visto ser inegável que experienciamos um novo mundo com um “novo status quo”.

As primeiras sessões virtuais do TIT/SP

É neste contexto que o TIT retoma suas atividades, por meio de reuniões virtuais utilizando a ferramenta de videoconferências Cisco Webex Meetings, o que, segundo relatos de Juízes e advogados que participaram dessas primeiras sessões, “foi um sucesso”.

As sessões virtuais têm suporte maciço de profissionais de tecnologia da informação, para garantir a conexão entre todos os participantes e o desenrolar de cada fase do julgamento. Ultrapassada a fase de conexão virtual dos participantes, a sessão de julgamento se inicia seguindo os ritos procedimentais regulares.

Para participar da sessão virtual o advogado habilitado no processo deve manifestar interesse por meio do endereço eletrônico do TIT – *tit_administrativo@fazenda.sp.gov.br*, atendendo alguns requisitos formais que estão previstos no Ato TIT 7/2020.

Existe a possibilidade de requerer a remessa do processo para julgamento em sessão presencial, mas desde que haja demonstração fundamentada quanto ao “prejuízo”, o que será decidido pelo Presidente da Câmara (art. 5, p. único, do Ato TIT 7/2020).

Um dado importante é que os advogados agora passam a ter acesso digital a cada fase do julgamento, simultâneo à sua realização, o que, nas sessões presenciais, era propiciado apenas aos Julgadores e ao Representante Fazendário.

Além disso, os julgamentos virtuais são gravados e disponibilizados ao público em *link* divulgado na página eletrônica do Tribunal, o que dá publicidade aos julgamentos virtuais. A ideia é que haja publicidade simultânea aos julgamentos, o que deve ocorrer nas próximas sessões.

Exemplos de outros Estados e do CARF antes e durante a pandemia

Alinhado com a tendência e necessidade de virtualização de processos e procedimentos, o Estado da Bahia se destaca como um dos pioneiros na realização de sessões virtuais de julgamento no âmbito do processo administrativo tributário. No início do mês de março, fase pré-COVID em que os órgãos da administração pública ainda funcionavam normalmente, participamos de sessão virtual de julgamento perante a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (“CONSEF”) e a experiência foi muito positiva, utilizando a ferramenta de videoconferências Skype for Business.

Com a retirada do processo da pauta, em razão da entrada de uma nova conselheira na turma, e após nosso deslocamento até Salvador, a sessão virtual na semana seguinte foi um alento, afinal todos que militam no contencioso administrativo tributário se depararam com os desgastes e os custos financeiros de viagens a outros Estados, muitas vezes em vão.

Ainda sem saber da efetividade de um julgamento virtual, a sessão transcorreu tranquilamente. Do ponto de vista tecnológico, inclusive, pois os prestativos servidores testam o sistema antes do início da sessão. Nossa experiência foi como se

estivéssemos lá, sem mais, nem menos, com o tempo para sustentar oralmente as razões do recurso e responder as questões suscitadas pelos julgadores que estavam presentes na Câmara de julgamento, fato que poucos dias após não seria mais possível devido às proporções que a COVID tomara.

Quarenta dias após a participação na primeira sessão virtual de julgamento, agora já privados da possibilidade de deslocamento, participamos de mais uma sessão virtual perante o CONSEF, desta feita na primeira instância do contencioso tributário administrativo do Estado da Bahia, agora inclusive com os julgadores participando também de forma virtual. Novamente a sessão transcorreu naturalmente como se todos estivessem presentes, com a leitura do relatório, sustentação oral e respostas aos questionamentos dos julgadores que participaram da sessão.

Outros exemplos relacionados ao advento da tecnologia utilizada como meio eficaz e útil no transcurso dos processos administrativos tributários valem a menção. O Estado do Ceará, por meio do Provimento CONAT n. 2/2019, disciplina a intimação do sujeito passivo mediante a utilização do aplicativo de mensagens WhatsApp, para fins de sustentação oral, cabendo ao contribuinte voluntariamente aderir ao programa instituído pela Secretaria da Fazenda.

Na mesma linha, por meio do Decreto n. 662/2020, o Estado do Pará também possibilita aos contribuintes a realização de sustentação oral nos processos administrativos tributários por vídeo chamada mediante a utilização do aplicativo de mensagens WhatsApp, bastando o agendamento com antecedência de 24 horas antes da sessão de julgamento.

Já no âmbito federal (“CARF”) encontramos uma situação peculiar. A Portaria n. 10.786, de 28 de abril de 2020, re-

gumentou a realização de reunião de julgamento não presencial, por videoconferência ou tecnologia similar, que poderá ser realizada nas Turmas Ordinárias e na Câmara Superior de Recursos Fiscais durante o período de calamidade pública e enquanto for recomendada a manutenção do isolamento social, sendo facultado às partes a realização de sustentação oral mediante solicitação enviada 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião de julgamento.

Incluem-se nesta modalidade de julgamento virtual perante o CARF recursos em processos administrativos cujo valor original seja inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), ou, independentemente do valor, para processos cuja matéria em discussão seja, exclusivamente, objeto de súmula ou resolução do CARF, bem como de decisão definitiva do STF ou do STJ, proferidas na sistemática da repercussão geral e dos recursos repetitivos, respectivamente.

Aqui um ponto merece atenção. Nas reuniões virtuais de julgamento a sustentação oral não acontece em tempo real, como tivemos oportunidade de presenciar no Estado da Bahia e no TIT/SP, mas devem ser gravadas em vídeo/áudio que ficará hospedado na plataforma de compartilhamento de vídeos na Internet (YouTube), o que parece não suprir a sustentação oral presencial e acarretar prejuízo ao exercício pleno ao direito de defesa.

Por conta disso, basta ao contribuinte solicitar a retirada do processo de pauta, também com 2 (dois) dias úteis antes do início da reunião de julgamento, que o processo será incluído oportunamente em pauta de reunião presencial, sem a necessidade de fundamentar o prejuízo, conforme previsto no TIT/SP.

Algumas reflexões sobre os primeiros julgamentos virtuais do TIT/SP

Como pontos positivos das sessões virtuais de julgamento no TIT/SP poderíamos citar:

(i) os recursos tecnológicos disponíveis, e há muitas ferramentas, permitem que as sessões transcorram normalmente, seguindo o rito processual estabelecido, e ainda amplia o acesso simultâneo a todas as partes de cada fase do julgamento (leitura de voto, pareceres e outros documentos processuais);

(ii) a possibilidade de realizar a sessão de julgamento sem a necessidade de deslocamento para outra cidade ou Estado e sem os custos inerentes ao deslocamento, com a economia do tempo;

(iii) o impacto, em maior escala, do tráfego de pessoas e dos custos da Administração Pública em relação aos espaços físicos em que ocorrem os julgamentos e aos servidores públicos envolvidos;

Contudo, como tudo que é novo a rigor gera insegurança e preocupação, com as sessões virtuais de julgamento não seria diferente, a despeito da nossa experiência positiva com sessões virtuais realizadas antes e durante a Covid 19.

Como os Tribunais Administrativos lidarão com uma eventual pane no sistema de comunicação estabelecido com o advogado que patrocina a causa, como a queda da transmissão, sinal etc.? A sessão será retomada assim que o sinal for restabelecido ou o julgamento será redesignado para a sessão seguinte?

Quais os investimentos em tecnologia necessários para que os advogados e os contribuintes possam participar das sessões virtuais, sem que haja prejuízo ao direito de defesa?

Apesar dos prós e contras e de parecer uma novidade, as sessões de julgamento virtuais cedo ou tarde já seriam incorporadas no TIT, ainda que para alguns casos e/ou de forma facultativa, em decorrência do próprio processo eletrônico que já comemora mais de 10 anos.

A adversidade pandêmica, no entanto, tem nos obrigado a romper com o “status quo” anterior, adotando de forma “bruta” algumas medidas que, até então, faziam parte apenas de planos futuros. E assim percorremos alguns anos em menos de três meses no que se refere aos avanços tecnológicos experimentados nas relações de trabalho, de ensino e também nas relações jurisdicionais, avanços estes que carregam importantes transformações no incremento destas relações.

Neste ponto, não há como voltar atrás, mas romper com os “pre” conceitos e incorporar a tecnologia e as novas experiências vividas, buscando sempre o aperfeiçoamento das relações e a ampliação ao máximo de direitos que assegurem um processo justo e célere.

*Dolina Sol Pedroso de Toledo
Olival Mariano Pontes Junior*

42. O artigo 527-A e a subjetividade na redução da multa isolada

É inquestionável a subjetividade da aplicação do artigo 527-A do RICMS-SP, que ainda será objeto de debate

Conforme chamávamos a atenção em artigo anterior¹, no último dia 18/06/2020, o Tribunal de Impostos e Taxas retornou suas sessões de julgamento. Mesmo que temporariamente de forma virtual, nos moldes da Resolução SFP 49/2020 e Ato TIT 7/2020, muito trabalho foi feito por lá desde então. Retornamos, igualmente, ao objetivo desta coluna e apresentamos nesse artigo a análise das primeiras decisões proferidas após quase três meses de interrupção.

Para tanto, analisamos todos os 70 acórdãos publicados no período compreendido entre 24/06/2020 a 03/07/2020 e proferidos por onze, dentre as doze Câmaras Julgadoras além da Câmara Superior. Dentre tais decisões publicadas nesse período, abaixo um panorama geral:

- 7 acórdãos foram proferidos anulando decisões anteriores e determinando novos julgamentos (AIIM 4081547, 4061008, 4120385, 4122952, 4010222, 4113305 e 4016294);

¹ Vide Observatório TIT: a retomada dos julgamentos por meio virtual – um novo “normal”? <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-a-retomada-dos-julgamentos-por-meio-virtual-um-novo-normal-25062020>

- outras 15 decisões foram prolatadas com o objetivo de converterem os julgamentos em diligências, seja para a apreciação de provas, confirmação de pagamentos ou benefícios, seja, ainda, para a correção de erros processuais, tais como ausência de intimações de uma das partes ou erros sistêmicos na distribuição dos processos (AIIM 4071834, 4072231, 4113748, 4050691, 4086733, 4101593, 4128589, 4040128, 4081632, 4077184, 4005502, 4036744, 4063841, 4116864 e 4089578);
- houve, ainda, outras 3 decisões que declaram a intempestividade dos recursos apresentados (AIIM 4123061, 4123058, 4084498); 4 outras, proferidas pela Câmara Superior, que inadmitiram os recursos especiais por ausência de decisões paradigmas (AIIM 3148622, 4103108, 4088482 e 4100905) e 1 delas que extinguiu os autos em razão do pedido de desistência para adesão ao parcelamento (AIIM 4095930);
- 16 acórdãos proferidos nesse período se prestaram para julgar autuações fiscais relacionadas à créditos de ICMS tomados a partir de notas fiscais emitidas por empresas declaradas inidôneas (AIIM 4118115, 4127532, 4082121, 4110748, 4124108, 4127695, 4057432, 4127000, 4087468, 4087270, 4124476, 4102996, 4062703, 4060554, 4059240, 4120328), sendo que 3 outras decisões analisaram outras hipóteses de crédito indevido, a exemplo de creditamento superior ao valor destacado, saídas com suspensão do imposto e crédito de operações com substituição tributária (AIIM 4038956, 4115639, 4079741, respectivamente);
- 1 único acórdão, em todo o período, tratou de ITCMD (AIIM 4064759);

- dos restantes 20 acórdãos, 2 deles se prestaram para analisar autuações decorrentes de procedimentos de levantamento fiscal (AIIM 4100377, 4057755), 1 de discussão relacionadas à responsabilidade tributária (AIIM 4020555) e demais analisaram autos de infração decorrentes de alegações fundamentadas na ausência de pagamento do tributo ou cumprimento de deveres instrumentais (AIIM 4093654, 4120704, 4037385, 4122086, 4068590, 4124392, 4100823, 4074372, 4006147, 4095600, 4114294, 4080842, 4118022, 4124606, 4101218, 4079014 e 4125101)

A despeito, contudo, da análise global dos julgados acima reportados, um argumento de defesa peculiar e reiteradamente suscitado pelos contribuintes em um grande número de processos e, por consequência, enfrentado pelos acórdãos aqui analisados nos chama a atenção e sobre ele nos debruçamos neste artigo.

De fato, dentre os 70 acórdãos proferidos no último mês, 19 deles expressamente se prestaram para registrar o posicionamento do Tribunal de Impostos e Taxas acerca da aplicação do artigo 527-A do Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2011 (RICMS-SP).

Referido dispositivo legal atribui aos Julgadores administrativos a faculdade de redução – *e até mesmo da relevação* – de multas constituídas em autos de infração, desde que observados 4 requisitos essenciais, quais sejam, (i) não esteja configurado, quando da prática da infração atribuída ao contribuinte, argumentos de dolo, fraude ou simulação, (ii) seja considerado o porte econômico da empresa para a aplicação desta redução ou relevação, (iii) seja igualmente considerados os antecedentes

fiscais do contribuinte e, em especial, (iv) que se referida exclusivamente à multas infracionais isoladas, aplicadas sem qualquer vinculação à cobrança do imposto.

Temos certo, e sem qualquer tipo de ressalvas, que a legislação em vigor permitiu ao Julgador a possibilidade de redução ou até mesmo de perdão de multas de natureza exclusivamente infracionais, as chamadas multas isoladas, desde que satisfeitas as condições acima elencas.

Dentre tais condições legais então estabelecidas, inobstante 2 dos critérios relacionarem-se a uma análise objetiva e que afasta qualquer margem para debates, os demais não o são. Trata-se de circunstâncias que possivelmente justificam as divergências de posicionamentos entre as decisões analisadas e que serão comentadas a seguir.

Com efeito, no que concerne à arguição dos agravantes de uma infração, a exemplo da fraude, do dolo ou da simulação, está-se diante de um requisito objetivo e essencial ao próprio auto de infração.

De fato, essencial é a identificação de ao menos um dos referidos agravantes quando do lançamento e, por consequência, da constituição da pretensão fiscal. Ademais, é fundamental que tal arguição seja confirmada em sede de julgamento administrativo. Somente preenchidas tais condições, estaremos diante da ocorrência do dolo, fraude ou simulação, afastando-se, neste cenário, a possibilidade de aplicação do referido artigo 527-A.

Por seu turno, todavia, na hipótese de não suscitada qualquer ressalva a este título quando da constituição do crédito tributário pelo auditor fiscal responsável pelo lançamento, não compete ao Julgador administrativo levantar tal questionamento. Nesse sentido, e provavelmente por essa razão, nenhuma

das decisões analisadas no presente trabalho pautou-se em aplicar ou afastar o artigo 527-A do RICMS-SP sob tal fundamento.

Outro requisito essencial para a incidência do artigo por ora analisado, perfaz a necessidade de que estejamos diante de uma multa isolada. O *caput* do mencionado dispositivo legal expressamente faculta ao órgão julgador administrativo a possibilidade de redução ou relevação da multa, desde que a infração submetida a julgamento “*não implique na falta de pagamento do imposto*”.

Ao assim disciplinar, certamente pretendeu o legislador paulistano alcançar apenas as multas de caráter exclusivamente infracionais, as chamadas multas isoladas, as quais não guardam qualquer tipo de relação com a cobrança do tributo, a exemplo das multas aplicadas por ausência de registros de notas fiscais, omissões na entrega de deveres instrumentos ou emissão incorreta de documentos fiscais.

Nesse cenário, novamente nos afigura um critério de ordem objetiva, requisito necessário para a aplicação do artigo 527-A. Com efeito, face o julgamento de uma multa isolada, ao Julgador administrativo alcançada uma das condições necessárias para a aplicação do mencionado artigo.

Em contrapartida, contudo, nas demais hipóteses em que a multa aplicada se encontrar vinculada ao crédito tributário principal, não se pode falar em redução ou relevação da multa, conforme decidido nos AIIM 4118115, 4120704, 4037385, 4082121, 4122086, 4079741, 4057432, 406554, 4059240 e 4120328, todos eles julgados no último mês de junho de 2020.

Posto isto, ingressamos, então, na análise dos outros 2 critérios de essencial observância pelo Julgador administrativo para fins de aplicação do disposto no artigo 527-A, quais sejam, o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte.

Por certo aqui pecou o legislador na subjetividade e ausência de definição de ambos os requisitos. Não há, conforme se pode observar a partir da leitura do referido dispositivo legal, qualquer orientação no sentido de se definir a conceituação acerca do porte da empresa ou, ainda, em que medida devem ser observadas as evidências para fins de consideração de maus antecedentes fiscais.

Em sendo assim, e tomando como fundamento exclusivo os acórdãos analisados neste trabalho, observamos que, dentre as 19 decisões que fazem referência ao artigo 527-A, em 2 delas manifestou o Tribunal de Impostos e Taxas expressamente afastando a aplicação do mencionado dispositivo em razão do porte econômico do contribuinte em julgamento.

Em um desses acórdãos, AIIM 4093654, inobstante invocar o Julgador, acompanhado por seu colegiado, o requisito relacionado ao porte da empresa para afastar o pedido formulado de redução da multa, não se pronunciou sobre o(s) fundamento(s) utilizado(s) para fins de concluir tratar-se de contribuinte de relevante porte econômico.

Felizmente, o mesmo não se observa da decisão prolatada no AIIM 4079741, no qual o contribuinte foi considerado de “*grande porte econômico*” sob a justificativa de possuir um capital social da ordem de 4,5 milhões de reais, conforme registrado na própria decisão.

Por seu turno, quando da análise dos “antecedentes fiscais do contribuinte” os acórdãos analisados ingressam um pouco mais fundo nos debates e definições. De fato, no AIIM 4118115, o Julgador administrativo entendeu por bem afastar a aplicação do artigo 527-A sob o fundamento de que o contribuinte possuía contra si 10 autos de infração já inscritos em dívida ativa, somado ao fato de encontrar-se avaliado com nota D no programa “Nos Conformes”.

Já nos acórdãos proferidos nos AIIM 4120704 e 4079741 as decisões fazem referência a existência de “*grande quantidade*” e “*dezenas*” de autos de infração, igualmente sem manifestarmos expressamente sobre tais números mas pautando-se em não relevar ou reduzir as multas aplicadas em razão do não atendimento ao requisito essencial de bons antecedentes fiscais destes contribuintes.

Ainda, na decisão proferida no processo AIIM 4114294, o contribuinte sagrou-se integralmente vencedor e teve cancelada toda a multa isolada contra ele constituído. Nestes autos, o diligente Julgador administrativo teve o cuidado de analisar as autuações fiscais elencadas pela Fazenda Estadual como forma de argumentar a ausência de bons antecedentes fiscais e acabou por concluir que, “*embora a decisão recorrida alegue que a Recorrente possui diversos autos de infração lavrados contra si [...] constam nos andamentos dos processos que os débitos foram liquidados, [...] e não há qualquer débito inscrito em dívida ativa*”.

Por fim, cumpre ainda registrar que dentre os acórdãos analisados, restou decidido expressamente nos AIIM 4122086, 4057755 e 4118022 que ao contribuinte é atribuído o ônus probatório da demonstração de seu porte econômico e de seus antecedentes, para fins de arguição e aplicação do artigo 527-A do RICMS-SP.

Sem embargos: é inquestionável a subjetividade da aplicação do artigo 527-A do RICMS-SP, a exemplo da discussão sobre os documentos necessários para fins de comprovação da boa-fé nos casos de créditos tomados a partir de documentos fiscais emitidos por empresas posteriormente declaradas inidôneas. A existência de critérios legais de observância obrigatória, tais como porte econômico e dos antecedentes fiscais do contribuinte, muito provavelmente ainda serão objetivo de acirrados

Eurico Marcos Diniz de Santi, Eduardo Perez Salusse,
Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo e
Lina Braga Santin Cooke
(Coordenadores)

debates e reflexões a fim de que se possa, no futuro, traçar alguma margem segura para os Julgadores administrativos para decidam o tema de maneira uniforme ou, ao menos, baseados em premissas semelhantes.

Daniela Floriano

43. ICMS-Comunicação e o streaming

Conflito de competência entre ICMS e ISS nos serviços com uso da tecnologia streaming

Dando continuidade ao projeto “*Observatório de Jurisprudência do TIT/SP*”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo, especificamente em relação à incidência do ICMS-Comunicação sobre os serviços de *streaming*. Em futuros artigos, os autores pretendem abordar outros temas ligados à incidência do ICMS-Comunicação.

Consideramos nesse artigo os acórdãos publicados de 31/05/2017 a 30/06/2020. As chaves de pesquisa foram os termos “*streaming*” e “*download*”. Como resultado, nesse período foram publicados 02 acórdãos, dos quais (i) 1 acórdão proferido pela 12ª Câmara (4069824-5); e (ii) 1 acórdão da Câmara Superior (AIIM n. 4068138-5). Segue a análise:

AIIM n. 4069824-5 – ICMS-Comunicação sobre prestação de serviço de *streaming*¹

O julgamento tratou da inclusão, na base de cálculo do ICMS-Comunicação, dos valores relativos à (i) prestação de serviços de comunicação de voz sobre rede de dados – *VoIP*; (ii) Serviços de Comunicação Multimídia (SCM), inerentes à

¹ Utilizamos a expressão “*serviços de streaming*” tal como se encontra no processo. Pela limitação de espaço, deixaremos de analisar eventual impropriedade do termo.

operação de canais comunicacionais de serviços de “*WebChat*”; e (iii) SCM, inerentes à operação de canais comunicacionais de serviços de “*banda*” e “*streaming*”. A presente análise se limitará à incidência do ICMS-Comunicação sobre “serviços de *streaming*”.

Os serviços envolvidos na autuação foram a transmissão de áudio e vídeo pela *internet*, caracterizados pela fiscalização como SCM, nos termos da Resolução Anatel 272/01.

O contribuinte argumentou que o “serviço de *streaming*” prestado não se enquadraria como serviço de comunicação, sendo mero *serviço de hospedagem*, caracterizado como *cessão de direito de uso de software*. O serviço prestado permitiria apenas a captação de conteúdo “*ao vivo*” e a sua transmissão “*on-line*”, ou seja, os conteúdos seriam captados, transmitidos e enviados para os servidores da empresa autuada, nos quais a mídia apenas transitaria para consulta instantânea e compartilhamento por terceiros, não permanecendo neles gravados.

O autuado também trouxe a alegação de que a então recente LC 157/2016 teria afastado a exigência do ICMS-Comunicação sobre a prestação de “serviço de *streaming*”, ao incluir o item 1.09 na lista de serviços anexa à LC 116/03 (“*Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos*”).

Nos termos do voto de preferência vencedor, do juiz Rodrigo Rodrigues Leite Vieira, acompanhado pela presidente da Câmara, juíza Maria Anselma Coscrato dos Santos, a LC 157/2016, cumprindo a função que lhe foi conferida pelo artigo 146, I, da CF/88, teria dirimido o conflito de competência entre os estados e municípios, para reconhecer que os “serviços de *streaming*” seriam tributados pelo ISS e não pelo ICMS.

O entendimento majoritário foi fundamentado, ainda, por analogia, em precedente da 12ª Câmara (AIIM 4.037.765-9), que analisou a eficácia da LC 157/2016 para fins de tributação da veiculação de publicidade na internet. No precedente, a Câmara definiu que a LC 157/2016, ao incluir o item 17.25 na lista de serviços anexa à LC 116/2003, solucionou o conflito de competência em favor do município, na medida em que prevê que a inserção de propaganda e publicidade em qualquer meio é fato gerador do ISS.

Vale registrar que, no voto vencido (juiz-relator Rodrigo Pansanato Osada, que foi acompanhado pela juíza Tatiana Martines), foi adotado o posicionamento de que a transmissão de áudio e vídeo por meio da *internet* é típica prestação de serviço de comunicação, não sendo, portanto, mera cessão de direito de uso de *software*.

Posteriormente, a Câmara Superior anulou parcialmente a decisão, pelo entendimento de que não teria sido garantida a oportunidade de a Representação Fiscal se manifestar a respeito do quanto alegado pelo Contribuinte em sustentação oral sobre a LC 157/2016.

AIIM 4068138-5 – ICMS sobre transmissão de vídeo sob demanda (modalidade OTT)

O caso tratou de quatro acusações fiscais: falta de inclusão, na base de cálculo do ICMS-Comunicação, (i) dos valores relativos à adesão do assinante, (ii) assistência técnica e (iii) locação de equipamento de TV por assinatura associado à licença de *software*, bem como sobre (iv) serviços de transmissão de vídeos em tecnologia *over-the-top* (OTT), que consiste na entrega de conteúdo via *internet*, por meio de mensagens, áudio, vídeo, para *smartphones* ou *tablets*, nos quais estão previamente instalados os aplicativos próprios para a recepção e utilização de conteúdo.

A presente análise se limitará aos serviços de transmissão de vídeos em tecnologia OTT.

No voto vencedor, a juíza Cacilda Peixoto, relatora, entendeu que o “serviço de *streaming*”, muito embora tenha sido mencionado expressamente pela primeira vez no artigo 37 das Disposições Transitórias do RICMS/SP, é atividade que sempre se sujeitou à incidência do ICMS-Comunicação, pois se amolda à regra geral e abstrata da Lei 6.374/1989, artigo 1º, inciso III e artigo 2º, inciso XII.

Ademais, na mesma linha do julgamento da Câmara baixa, foi afastado o enquadramento do “serviço de *streaming*” no item 1.09 da lista de serviços anexa à LC 116/2003, pois, segundo o entendimento adotado no voto condutor do AIIM 4068138-5, o Contribuinte é prestador de Serviço de Acesso Condicionado (*SeAC*). No voto vencedor, a relatora aponta que esse item expressamente exclui, da incidência do ISS, a “*distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado*”, o que seria o caso.

Conclui o voto vencedor que, seja pelo critério objetivo (serviços prestados com a tecnologia *streaming* enquadram-se como *SeAC* tributados pelo ICMS-Comunicação), seja pelo subjetivo (autuada é prestadora de *SeAC*), não se pode excluir a transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo por meio de redes da incidência do ICMS.

O voto da relatora foi vencedor por maioria.

Em posição minoritária, ficou o voto do juiz Edison Aurélio Corazza, favorável à posição do autuado. Ele traz o argumento de que não seria lógico, nem jurídico, que um serviço tivesse tributação distinta a depender da atividade do seu prestador. De acordo com o seu entendimento, “*o serviço tributado pelo ICMS, no caso, é somente a prestação de Serviço de*

Acesso Condicionado, serviço diverso da disponibilização de áudio e vídeo”.

Nessa posição discordante, entende o juiz com preferência que “*um mesmo serviço não pode ter ao mesmo tempo a natureza de serviço de comunicação e a natureza de serviço de outra natureza*”, e que a excepcionalidade trazida no item 1.09 da lista de serviços apenas excluiu a incidência do ISS, em atendimento à função constitucional da lei complementar, o que não implicaria, necessariamente, a incidência do ICMS.

Conclusão

Do exposto, concluímos que o posicionamento do TIT/SP ainda não está consolidado quanto à sujeição dos serviços com uso de *streaming* ao ICMS-Comunicação.

Em Câmara baixa, prevaleceu que a LC 157/16, ao incluir o item 1.09 na lista de serviços da LC 116/03, teria encerrado o conflito de competência entre os estados e municípios e, portanto, dever-se-ia reconhecer que os serviços de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet* (com emprego do *streaming*) são serviços tributados pelo ISS e não pelo ICMS.

Já na Câmara Superior, da forma distinta, é possível notar que os julgadores se apegaram à exceção trazida pelo item 1.09 da LC 116/2003, cuja interpretação é a de que não caberia submeter, à incidência do ISS, os serviços de *streaming* ou “*download temporário*” realizados por empresas prestadoras de SAC.

A existência, no momento, de apenas dois acórdãos sobre o tema do *streaming* não nos permite avaliar qual será o entendimento prevalecente nos próximos julgamentos. Contudo, considerando a posição da Câmara Superior, a tendência é que o tribunal confirme a incidência do ICMS nos casos de serviços

Eurico Marcos Diniz de Santi, Eduardo Perez Salusse,
Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo e
Lina Braga Santin Cooke
(Coordenadores)

fornecidos por prestadores de SeAC, restando indefinida a situação nos demais casos.

Maurício Barros
José Eduardo de Paula Saran
Maria Aline Buratto Aun
Marcela Rodrigues Adari Camargo

44. Pedido de retificação de julgado por erro de fato

Considerações sobre a modalidade recursal prevista na legislação do contencioso administrativo tributário paulista

De acordo com a Lei n. 13.457/2009, que rege atualmente o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício no Estado de São Paulo, mais precisamente em seu artigo 15 e parágrafos, cabe Pedido de Retificação de Julgado em face de decisão proferida, em qualquer instância administrativa, que contenha erro de fato.

Conforme a doutrina e a jurisprudência, decisão eivada de erro de fato consiste naquela a qual o julgador admite fato inexistente ou a inexistência de um fato realmente existente.

Não consiste, pois, em forma de valoração ou de interpretação de prova ou de outros elementos constantes dos autos. Neste caso, em outras palavras, estar-se-á diante de mero inconformismo da parte em relação à solução do litígio.

Fixadas estas considerações, passemos a abordar alguns aspectos específicos acerca do Recurso aqui tratado, qual seja, o Pedido de Retificação de Julgado.

Pois bem. Quanto ao prazo para interposição, a legislação atual (Lei n. 13.457/2009) passou a uniformizá-lo de acordo com as demais espécies recursais, fixando-o em 30 (trinta) contados da data da publicação da decisão que se pretende retificar.

Cumpra aqui observar que a legislação atual conferiu, desse modo, maior segurança jurídica às partes envolvidas no

processo, vez que a legislação anterior (Lei n. 10.941/01) permitia a interposição deste Recurso até o momento da inscrição em dívida ativa do crédito tributário, o que, na prática, em diversos casos, se verificava Pedidos de Retificação de Julgados serem interpostos após meses e até anos após a decisão que mantinha ou cancelava o Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM.

Outro aspecto a ser abordado corresponde ao cabimento de Pedido de Retificação de Julgado e o que se tem verificado na prática junto ao Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Em conformidade com o parágrafo segundo do artigo 15, da Lei n. 13.457/2009, o exame de admissibilidade do aludido Pedido compete ao Delegado Tributário de Julgamento ou ao Presidente daquele Tribunal (dependendo do âmbito em que proferida a decisão objeto de retificação).

Especificamente no âmbito do TIT/SP, tem-se verificado que, atualmente, este exame de admissibilidade tem observado apenas os requisitos mínimos do Pedido de Retificação de Julgado, como por exemplo, a tempestividade, não se adentrando na questão da existência de ao menos indícios de erro de fato na decisão recorrida.

Isso tem implicado a interposição e processamento de Pedidos que revelam mero inconformismo das partes, inclusive até apresentados para fins protelatórios e também nos casos em que os Recursos Especiais eventualmente interpostos simultaneamente tenham remotas possibilidades de êxito ou, até mesmo, de admissibilidade.

A nosso ver, o exame de admissibilidade poderia se dar de forma mais rigorosa, de modo a determinar o processamento para as Câmaras apenas daqueles casos em que haveria realmente indícios de erro de fato.

Diante deste cenário atual, as Câmaras Julgadoras devem, antes de analisar o mérito da questão, verificar ainda mais se o Pedido de Retificação de Julgado deve ser conhecido, ou seja, se a decisão a qual se pretende retificar realmente encontra-se eivada de erro de fato a justificar o conhecimento.

Salientamos que esta análise quanto ao conhecimento é de suma importância, até porque, como se sabe, no TIT/SP esta é a última oportunidade que as partes dispõem para que o conjunto fático-probatória seja apreciado, vez que em sede de Recurso Especial há vedação sumulada nesse sentido.

A título ilustrativo, trazemos alguns julgados nos quais as Câmaras Julgadoras do TIT/SP tiveram a oportunidade de apreciar Pedidos de Retificação de Julgado, sendo que parte considerável deles poderia, sim, ser inadmitido monocraticamente pela Presidência do referido Tribunal, por ausência de erro de fato, sendo não conhecidos pelas Câmaras: AIIM's ns. 4.008.385-8 e 4.021.578-7.

Em alguns casos, apesar de conhecido e provido, o Pedido de Retificação de Julgado não altera a decisão objeto do Recurso, mas, tão-somente, a aperfeiçoa, suprimindo alguma omissão, por exemplo (a título ilustrativo, AIIM 4.085.0007-9 – 5ª Câmara).

Além disso, podemos citar casos em que os Pedidos aqui tratados foram conhecidos e providos, geralmente reconhecendo erros de fato bastante nítidos, como por exemplo no caso do AIIM n. 4.077.899-0, no qual a 7ª Câmara reconheceu que havia incongruência entre o “Quadro Decisão da Câmara” e o julgado prolatado. Além deste caso, citamos o AIIM n. 4.025.356-9, no qual a 12ª Câmara conheceu e deu provimento ao Pedido de Retificação de Julgado que resultou em alteração da decisão objeto do Recurso.

Conforme levantamento por nós realizado, a Câmara Superior vem analisando quantidade baixa de Pedidos de Retificação de Julgado. A título ilustrativo, citamos os AIIM's ns.. 3.123.683-2, 3.077.206-0 e 4.071.529-2, os quais restaram não conhecidos.

Em algumas situações, a Presidência do TIT vem monocraticamente inadmitindo Pedidos de Retificação de Julgado, ou seja, estes Recursos acabam por nem chegar à Câmara para apreciação. Nesta situação, a título exemplificativo, se enquadra o AIIM n. 4.100.524-7.

Conforme se verifica do quanto aqui exposto, o Pedido de Retificação de Julgado possui cabimento bastante específico, não sendo conhecido para atacar decisões que contenham outros vícios (que não enquadrados como erro de fato), tais como omissões, contradições e obscuridades, os quais, caso sanados, poderiam até modificar o sentido do julgado.

Uma forma de trazer maior resguardo às partes, seria a alteração da legislação vigente, a fim de trazer novas modalidades de Recursos para enfrentar vícios de uma decisão, sem os rigorosos e limitadores pressupostos de admissibilidade e conhecimento do Recurso Especial.

Hipoteticamente, a figura jurídica de uma espécie de Embargos de Declaração poderia vir a sanar tal lacuna, os quais teriam inclusive efeitos infringentes, sendo que o Código de Processo Civil representaria baliza para tanto.

Por oportuno, se faz salientar que atualmente em tramitação atualmente o Projeto de Lei n. 367/2020, de autoria do Deputado Estadual Sergio Victor, o qual propõe alterações na Lei n. 13.457/2009. Em sua “Justificativa”, encontra-se expresso que objetiva “...assegurar total integração do processo administrativo estadual com as regras do CPC”.

Destaca-se mais um trecho da “Justificativa”: ...”*Com este projeto, busca-se ajustar deficiências pontuais identificadas na legislação que comprometem a eficiência, a celeridade e a segurança jurídica no âmbito do processo administrativo estadual, bem como evitar a defasagem da Lei 13.457/09 no tempo, especialmente diante da edição do novo CPC em 2015*”.

Dentro do contexto aqui tratado, uma alteração proposta merece destaque, qual seja, a previsão de interposição de Agravo em face de decisão que negar seguimento, total ou parcial, a Recurso Especial.

Na prática, observam-se diversos Pedidos de Retificação de Julgado sendo interpostos atualmente e não conhecidos, sob o entendimento de não conter erro de fato na decisão que, por exemplo, não conhece o Recurso Especial por paradigma trazido pela parte Recorrente considerado inaplicável à matéria objeto do Recurso.

Assim, nesta situação, a parte passará a ter Recurso próprio para tanto (Agravo), caso seja aprovado o mencionado Projeto de Lei.

Extrai-se, pois, que a instituição de novos Recursos é medida necessária para que o Contencioso Administrativo Estadual confira, cada vez mais, segurança jurídica e prestação jurisdicional cada vez mais aperfeiçoada para as partes envolvidas no processo.

Além disso, a tarefa de julgar e reconhecer direitos ficará também mais satisfatória, pois limites processuais serão superados automaticamente pela interposição de Recursos próprios.

Rodrigo Helfstein

45. Interpretação das regras de isenção

Precedente histórico: Câmara Superior altera entendimento sobre a interpretação de benefícios fiscais

Dando continuidade à análise dos julgados nesta segunda fase do Observatório do TIT, verificamos que no período de 29 de junho até 11 de julho de 2020 foram publicados seis acórdãos proferidos pela Câmara Superior. Em cinco deles o Recurso Especial não foi conhecido, sendo quatro manejados pelo contribuinte e um pela Fazenda Pública.

Todas as decisões se deram por unanimidade de votos, em razão de o pedido recursal ensejar a reanálise das provas produzidas no processo; de os paradigmas serem considerados inservíveis para demonstrar divergências entre as decisões comparadas, por versarem sobre matéria fática distinta da discutida nos autos; e, em um dos casos, por ter havido pagamento e renúncia ao processo administrativo pelo contribuinte.

A única exceção trata-se do Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM n. 4.090.891-4, em que a Câmara Superior conheceu, por unanimidade, o Recurso Especial apresentado pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo. No mérito, após intensos debates acerca de importantes fundamentos jurídicos que devem balizar a interpretação de normas relativas a benefícios fiscais, consubstanciados no voto do juiz relator e em mais três votos de preferência, foi proferida a decisão final negando provimento ao recurso fazendário.

Importante lembrar que na 1ª fase do Observatório de Jurisprudência do TIT, o artigo “Redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência”, coordenado por Fábio Nieves Barreira, compreendeu a análise dos acórdãos proferidos no período compreendido entre agosto de 2009 e maio de 2017, e um dos pontos evidenciados no estudo foi o entendimento majoritário do Tribunal quanto à interpretação literal das regras de isenção, em atendimento ao artigo 111, II, do CTN.

Dada a relevância da matéria e a quebra de paradigmas ocasionada pelo julgamento do AIIM s n. 4.090.891-4, este objeto do presente artigo.

Do julgamento do Recurso Especial no AIIM n. 4.090.891-4: Interpretação da regra isentiva – consideração sobre a questão da natureza do produto ou avanço tecnológico

Trata-se de auto de infração em que o contribuinte, empresa importadora e distribuidora de materiais médicos, foi acusada de ter deixado de pagar ICMS nas saídas de mercadorias classificadas no código NCM 90.21.90.81, descritas como “*Implantes expansíveis, de aço inoxidável e de cromo cobalto, para dilatar artérias – “Stents”*” no item 191 do Convênio de ICMS 01/99, internalizado pela legislação paulista. Segundo a autoridade fiscal, seria indevida a isenção aplicada pelo contribuinte, uma vez que os Stents seriam fabricados a partir de “nitinol” (liga metálica de alumínio e titânio), material diferente daqueles descritos no Convênio.

Em decisão de 2ª instância, a 5ª Câmara Julgadora deu provimento ao Recurso Ordinário e cancelou a autuação, reconhecendo que a isenção é aplicável ao caso. Diante disso, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo interpôs Recurso Especial alegando haver dissídios entre a interpretação da legislação

adotada pelo acórdão recorrido e a adotada pelos acórdãos paradigmáticos apresentados, nos quais firmou-se o entendimento pela impossibilidade de extensão da isenção prevista no Convênio ICMS n. 01/1999 (Processos DRT 08 – 4076893/17; DRT 16 – 4035676/14; e DRT 06 – 4061733/15).

A Fazenda sustentou em seu recurso que os *Stents* comercializados pela empresa autuada são tributáveis, porque não teriam sido fabricados em aço inoxidável ou cromo cobalto, mas sim a partir de outra liga metálica, o nitinol, e, dessa forma, não atenderiam aos requisitos da norma isentiva, cuja interpretação deve ser literal, nos termos do inciso II do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

O Recurso Especial foi julgado em 07 de julho de 2020, em sessão virtual da Câmara Superior. Os acórdãos apontados como paradigmáticos foram acolhidos e o Recurso Especial foi conhecido por decisão unânime. No entanto, quanto ao mérito, as discussões foram mais acaloradas, e as exposições feitas pelos ilustres juízes são verdadeiras aulas de Direito Tributário, de modo que seus votos serão a seguir relatados.

O juiz relator César Eduardo Temer Zalaf proferiu o seu voto pelo não provimento do recurso fazendário, consignando importantes e didáticos fundamentos. Vejamos.

O voto inicia com análise da cláusula primeira do Convênio n. 01/99 (“Ficam isentas do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo a este convênio, classificados pela NBM/SH.”), à luz do qual o relator expõe que a isenção se aplica somente aos insumos classificados e descritos individualmente no Convênio, o que exclui do benefício os insumos agregados na descrição do equipamento – interpretação que, segundo ele, não desvirtuaria o alcance da regra isentiva direcionada ao equipamento.

Em outras palavras, defendeu que a isenção recai sobre o equipamento *stent*, e não sobre a liga de que é feito, pois o objetivo da norma é prestigiar o acesso à saúde a pacientes que possuem patologias cardíacas, sendo esse o bem tutelado, não podendo o intérprete criar uma distinção não contida na legislação.

Ocorre que a norma não acompanhou a evolução científica quanto à composição do equipamento isento, não tendo sido atualizada para elencar outras ligas metálicas mais eficientes e modernas (como, no caso, o nitinol), que não competem, mas substituem os insumos listados (aço inoxidável e cromo cobalto) no Convênio. Logo, independente do material que compõe o equipamento, este continua sendo o mesmo objeto da isenção, utilizado para a mesma finalidade.

Importante observar que em consonância com a vedação ao reexame de fatos pela Câmara Superior, o nobre relator adotou o que já havia sido constatado pela Câmara Julgadora ordinária, quanto ao enquadramento das mercadorias nos códigos NCM, considerando, inclusive, o parecer técnico contido nos autos – prova muitas vezes ignorada em decisões administrativas, o que acarreta a sua nulidade, por cerceamento à ampla defesa e falta de fundamentação.

A partir disso, o relator passou a apresentar importantes lições acerca da interpretação das normas relativas a benefícios fiscais e da literalidade exigida pelo art. 111, II, do CTN. Em suma, apontou que a interpretação literal, ainda que restritiva, distingue-se de uma leitura meramente textual, calcada apenas no significado gramatical das palavras ou na sua etimologia, sendo um método de início do processo interpretativo, mas não nunca o seu fim.

Segundo ele, o intérprete buscar outros elementos, como o finalístico, o sistêmico, o social, o histórico, dentre outros, e captar o conteúdo e as implicações práticas das regras, *“sob pena de se levar a cabo um processo interpretativo reducionista, incompleto e, portanto, fadado ao fracasso.”*

Voltando ao caso analisado, o relator expôs que o objetivo da norma não é o de restringir a isenção do equipamento de saúde a uma composição específica em sua formação, e, por isso, aquelas mais evoluídas cientificamente também gozam do benefício fiscal, sobretudo porque ele existe para atender ao princípio da seletividade em razão da essencialidade do produto, insculpido no inciso III do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88.

O juiz relator foi contundente ao concluir que tal interpretação não é extensiva, pois não se direciona a abarcar outro produto no benefício fiscal, e sim o mesmo previsto na regra isentiva, alinhando a sua interpretação literal ao contexto atual do produto, em pleno atendimento ao disposto no artigo 111 do CTN.

Em seguida, apresentou voto de preferência o juiz Valério Pimenta de Moraes para prover o Recurso Especial da Fazenda, e, discordando do relator, defendeu a impossibilidade de exegese extensiva da isenção.

Concordou que a interpretação literal não se restringe à gramatical e que os produtos questionados revestem-se, de fato, da condição de relacionados à saúde hospitalar, o que acentuaria a interpretação finalística. Para ele, tais fatores não são suficientes para a interpretação da regra de desoneração, uma vez que caberia ao CONFAZ a competência para dispor sobre a concessão de isenções do ICMS, mediante votação unânime dos repre-

sentantes dos estados e do Distrito Federal presentes na celebração dos convênios, conforme dispõe o Regimento Interno do órgão.

Após colacionar os dispositivos do Convênio ICMS n. 01/99, asseverou que a interpretação histórico-evolutiva justificada em razão do avanço tecnológico quanto à composição dos *Stents* estaria limitada às alterações convenientes já implementadas pelo CONFAZ em 2005 e 2009, que resultaram na adição dos equipamentos compostos de cromo cobalto, além daqueles de aço inoxidável previstos desde a redação original.

Diante da limitação de competência e da especificidade da norma, justificou que o produto objeto da discussão (*stent* de nitinol) não estaria albergado pela isenção, porque, embora possua a mesma finalidade (utilizado em cirurgias de angioplastia), sua composição é diversa (liga de alumínio e titânio) da descrita no Convênio (aço inoxidável e cromo cobalto).

Destacou que a regra isentiva “*deve ser interpretada literalmente e, “a fortiori ratione”, não comporta qualquer interpretação extensiva, ordenando a restritividade interpretativa*”, pela adoção da acepção dogmática da norma e em razão do princípio da homogeneidade ou uniformidade do ICMS, através do qual o conceito de benefício fiscal deve ser apreendido de acordo com diplomas e mecanismos de integração aplicáveis em âmbito nacional, conforme doutrina colacionada, e cuja incumbência normativa caberia somente ao CONFAZ.

Por fim, ressaltou que a interpretação finalística atenuaria o rigor da norma analisada e violaria o art. 108, § 2º, do CTN, que restringe emprego da equidade a casos que não resultem em dispensa do pagamento do tributo devido.

Sobreveio mais um voto de preferência, dessa vez proferido pelo juiz Argos Campos Ribeiro Simões, que acompanhou o voto do relator para reconhecer a isenção aplicada pelo

contribuinte e negar provimento ao recurso fazendário, adicionando outros fundamentos que merecem ser analisados.

Partindo da premissa de que qualquer método interpretativo (inclusive o literal) não dispensa a busca “sistemática” de todas as normas jurídicas atinentes ao fato, sendo necessária a contextualização normativa para o percurso interpretativo, o juiz expôs, então, o fundamento principal de seu voto: a garantia constitucional à saúde, como direito de todos e dever do Estado, assegurado pelo art. 196 da CF/88.

Nesse sentido, reforçou que “*a diminuição do custo tributário de produtos de utilização médica, como o caso dos autos, é política econômica que, por meio da categoria isentiva, promove o dever estatal da preservação da saúde.*”

Em relação ao caso concreto, considerou o parecer técnico apresentado pela empresa, justificando que o documento não foi contestado nos autos e demonstra que o *stent* comercializado é o mesmo produto descrito pelo item 191 do Convênio n. 01/99, muito embora a sua composição tenha passado por avanço científico e tecnológico não acompanhado pela legislação. Asseverou que “*a lentidão normativa não se sobrepõe à possibilidade interpretativa contextualizada. A lentidão normativa não se sobrepõe ao interesse público que se confunde com o interesse da sociedade. Temas relacionados à saúde são de interesse público nesta acepção societária*”.

Assim, verifica-se que interpretação conferida pelo nobre juiz adota um contexto fático-jurídico que vai muito além da exegese literal pretendida pela Fazenda, desvinculada de importantes ditames normativos.

Para encerrar o voto, adicionou que o primeiro paradigma apresentado no Recurso Especial da Fazenda permitiria a interpretação de que os *stents* de aço inoxidável ou de cromo

cobalto seriam isentos do ICMS, independentemente da predominância quantitativa desses materiais em relação a outras substâncias – logo, os equipamentos que mesmo compostos de nítinol possuam aço inoxidável, como se tem no caso analisado, também estão abrangidos pelo benefício fiscal, conforme fundamentos do próprio acórdão paradigmático.

O último voto de preferência foi proferido pelo juiz Edison Aurélio Corazza, que também negou provimento ao recurso fazendário, e, além de corroborar os votos favoráveis ao contribuinte até então proferidos, agregou diversos outros importantes fundamentos ao debate.

Para o referido juiz, o Convênio é ultrapassado, porque a atual NCM dos *stents* adota uma descrição ampla relativa a implantes expansíveis, sem qualquer ressalva ao material de sua fabricação. Porém, o fato de o Convênio estar desatualizado não modifica a sua clara intenção de afastar a tributação pelo ICMS dos equipamentos destinados à prestação de serviços de saúde, independente da sua composição, porque os insumos serão relevantes somente se isoladamente considerados, como é o caso do cimento ortopédico, exemplificado no voto.

Apontou que o *discriminem* pretendido pela Fazenda não encontra motivação fática, racional e lógica, fundada no princípio da impessoalidade, a justificar a interpretação dada no lançamento inaugural. Interpretar de forma contrária seria uma interpretação extranorma prejudicial ao contribuinte e ao interesse público, uma vez que seriam onerados os pacientes necessitados dos equipamentos de saúde e o próprio Estado, aumentando custos do Sistema Único de Saúde.

Isso porque, a isenção analisada não busca satisfazer um interesse econômico (incentivo à produção) de um determinado produto, mas um bem maior: o direito fundamental à saúde e à vida garantidos pela Constituição Federal.

Talvez tenha sido o primeiro juiz a abordar, ilustrativamente, as mortes causadas pela pandemia da Covid-19, comparando a finalidade da isenção concedida aos respiradores com a finalidade daquela relativa aos *stents*, discorrendo racional e fundamentadamente sobre a impossibilidade de se restringir o benefício fiscal aos equipamentos em razão de determinados materiais de fabricação.

Para ele, tal exegese seria “*matadora, homicida, ao fechar a porta para a aquisição do equipamento médico necessário*”, e se afastaria do juízo crítico do benefício fiscal e dos critérios racionais, lógicos e impessoais da extrafiscalidade, bem como dos princípios da isonomia e da dignidade da pessoa humana que devem reger todo o ordenamento jurídico, inclusive o Tributário, conforme decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça trazidas ao voto.

Com base nesses sólidos fundamentos, o juiz afastou a pretensão fazendária e manteve o cancelamento da autuação fiscal, reconhecendo o alcance da isenção aos *stents* de nitinol, considerados como mesmo produto, com mesmo ou superior benefício à saúde proporcionado por aqueles cuja descrição normativa é ultrapassada.

Conclusão

Como se vê, a Câmara Superior fez um excelente trabalho, sendo inegável que a análise da matéria foi amadurecida e devidamente aprofundada, revertendo-se o antigo posicionamento pela interpretação literal das regras de isenção, devendo-se levar em conta critérios como o interesse público relativo ao bem tutelado pela regra de isenção, a extrafiscalidade, o contexto fático-jurídico, as garantias constitucionais à saúde, à dignidade e à vida, os princípios da impessoalidade, da isonomia, da seletividade e da essencialidade das mercadorias, dentre outros fundamentos mencionados nos brilhantes votos analisados.

O resultado, independentemente de quem venceu a discussão, é a justiça fiscal, perfectibilizada pela aplicação de importantes fundamentos, em linha com a doutrina e com a jurisprudência dos Tribunais Superiores – precedente histórico que certamente influenciará muitos outros casos a serem julgados pelo TIT e, quiçá, pelos demais tribunais administrativos estaduais.

Kalinka Bravo

46. Transferência entre estabelecimentos e o ICMS

Uma dívida pertinente: qual será a postura da Câmara Superior diante da recente decisão do STF?

Cumprindo o compromisso assumido nessa segunda fase do projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, analisamos as decisões proferidas pela Câmara Superior do TIT publicadas de 13.07.2020 a 08.08.2020.

No período, foram publicados 32 acórdãos pela instância superior do Tribunal, envolvendo assuntos diversos. Nesse universo, causa surpresa o número de recursos não conhecidos (24 acórdãos).

Dentre as poucas decisões que analisaram o mérito das demandas, por se tratar de assunto extremamente atual, chama atenção o acórdão que abordou a incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias:

“ICMS – FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO – OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE BENS PARA A MATRIZ – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – INCABÍVEL A APLICAÇÃO DA SÚMULA 166 DO STJ NESTE ÂMBITO ADMINISTRATIVO – TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS PARA ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR – APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 6, 10 E 13 DESTE TIT – RECURSO DA FAZENDA CO-NHECIDO E PROVIDO – RECURSO DO CONTRIBUINTE NÃO CONHECIDO” (TIT, Câmara Superior,

Recurso Especial, AIIM 4107873-1, MARCO ANTÔNIO VEIRISSIMO TEIXEIRA, em 07.07.2010, publicado em 13.07.2020 – grifamos.)

O assunto não é novo no tribunal, assim como a decisão. Porém o acórdão tem especial relevância por ter sido proferido pouco mais de um mês antes de o STF fixar tese de repercussão geral em sentido oposto:

“Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”. (Tema 1099)

Assim, o presente artigo pretende discutir eventuais impactos decorrentes da recente decisão do STF nas decisões futuras do TIT sobre o tema.

Transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte

A incidência do ICMS na transferência de mercadorias é assunto polêmico, que ocupa a pauta dos tribunais brasileiros há algumas décadas. Sobre o tema, discute-se a licitude da cobrança do imposto sobre operações que, realizadas “dentro de casa”, não são dotadas de caráter mercantil ou denotam capacidade contributiva.

A controvérsia reside fundamentalmente no texto do art. 12, I, da LC 87/96. Ao definir o critério temporal do ICMS, o art. fixou a ocorrência do fato gerador no momento “*da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*”

Do dispositivo em questão infere-se que, muito embora a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não represente uma operação comercial, tal movimentação, em tese, sofre a incidência do ICMS.

O RICMS/SP reproduz o disposto na LC 87/96, deixando clara a incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de contribuinte localizado no Estado de São Paulo (art. 2º, I).

Após superar o âmbito dos tribunais administrativos, a discussão envolvendo a incidência do ICMS na transferência de mercadorias chegou ao Judiciário, sendo amplamente debatida nos tribunais superiores.

No STJ, numerosas decisões em favor do contribuinte acarretaram a aprovação da Súmula 166, reconhecendo a não incidência do ICMS na operação:

“NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.” (Súmula 166, em 14.08.1996.)

Posteriormente, o posicionamento foi reiterado pelo STJ no julgamento do RESp 1.125.133/SP, submetido à sistemática do art. 543-C do antigo CPC (Recurso Repetitivo).

Da mesma forma, o entendimento contrário ao Fisco prevalece no STF. No recente julgamento do ARE n. 1.248.886, apreciado poucos dias antes da decisão da Câmara Superior do TIT, a Corte suprema deixou claro seu posicionamento sobre o tema:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO – ICMS – MERO DESLOCAMENTO FÍSICO DO BEM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE – INOCORRÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA, EIS QUE AUSENTE QUALQUER TRANSFERÊNCIA DOMINIAL – NÃO-INCIDÊNCIA DE REFERIDO TRIBUTOS ESTADUAL – DECISÃO QUE SE AJUSTA À JURISPRUDÊNCIA PREVALENTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL –

CONSEQUENTE INVIABILIDADE DO RECURSO QUE A IMPUGNA – SUBSISTÊNCIA DOS FUNDAMENTOS QUE DÃO SUPORTE À DECISÃO RECORRIDA – SUCUMBÊNCIA RECURSAL (CPC, ART. 85, § 11) – NÃO DECRETAÇÃO, NO CASO, ANTE A AUSÊNCIA DE CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA NA ORIGEM – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.” (ARE 1248886 AgR, CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-169 DIVULG 03-07-2020 PUBLIC 06-07-2020)

No caso, o Ministro Relator deixou claro que o entendimento em questão em vêm sendo aplicado de forma reiterada pelo STF, inclusive pela atual composição da corte.:

“Cumpre ressaltar, por necessário, que o entendimento ora exposto tem sido observado em julgamentos proferidos no âmbito desta Suprema Corte (ARE 1.176.940/MS, Rel. Min. EDSON FACHIN – ARE 1.182.173/MS, Rel. Min. GILMAR MENDES – ARE 1.187.683/MS, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – ARE 1.187.687/MS, Rel. Min. ROBERTO BARROSO – ARE 1.194.830/MS, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES – ARE 1.208.350/MS, Rel. Min. LUIZ FUX – RE 1.200.462/MS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, v.g.).”

Por fim, no dia 15.08.2020, o Plenário do STF deu provimento ao ARE 1255885, com repercussão geral reconhecida (Tema 1099), e reafirmou o entendimento dominante de que o tributo incide apenas nos casos em que a circulação de mercadoria configurar ato mercantil ou transferência da titularidade do bem.

AIIM 4107873-1

Em sessão realizada no dia 07.07.2020, a Câmara Superior do TIT analisou o não recolhimento do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, realizadas sob o CFOP 5151 – Transferência de produção do estabelecimento.

No caso sob análise, a autoridade envolvida na ação fiscal discordou das alíquotas utilizadas pelo contribuinte na apuração do ICMS incidente na saída de composto químico denominado “monômero estireno” (NCM 2902.5000). Aos olhos do fisco, a operação estaria sujeita à alíquota de 25%, e de 0% e 18%, como defendido pelo contribuinte. Por tal motivo, o fiscal responsável lavrou o AIIM 4107873-1 para exigir o ICMS recolhido a menor sobre tais operações.

Em sua defesa, dentre outros argumentos, o contribuinte alegou a não incidência do ICMS sobre remessas de uma das suas filiais para o estabelecimento matriz. Além do já mencionado REsp 1.125.133/SP e da Súmula 166 do E. STJ, o contribuinte citou ainda a Orientação Normativa PGE/SP SubG-CTF n. 02/16, que dispensou a interposição de recurso em casos análogos:

“A Subprocuradora Geral do Contencioso Tributário-Fiscal, com fundamento no art. 26 das Rotinas do Contencioso (Resolução GPG n. 54/94, com redação dada pela Resolução PGE – 3, de 7.1.2002), expede a seguinte orientação normativa:

‘Considerando o entendimento de ambas as Turmas do C. Supremo Tribunal Federal; o teor da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça; o julgamento do recurso repetitivo 1.125.133/SP e a proposta formulada nos autos do expediente GDOC 1000071-6212/2016, fica autorizada a não interposição

de recurso de apelação, recurso especial e recurso extraordinário em face de decisão que reconhece a não incidência do ICMS sobre o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, mesmo na hipótese de serem estabelecimentos localizados em diferentes estados da federação. Não estão abrangidas por esta autorização outras matérias eventualmente discutidas na mesma ação, as quais, na ausência de outra orientação, deverão ser objeto do recurso cabível à espécie'.”

Em decisão de 1ª instância, o AIIM foi julgado procedente e a exigência fiscal mantida.

No julgamento do recurso Ordinário do contribuinte, a decisão foi reformada pela 16ª Câmara julgadora do TIT. Em tal oportunidade, prevaleceu o Voto de Preferência do Juiz ARGOS MAGNO DE PAULA GREGÓRIO, que ressaltou a importância da harmonização da jurisprudência sobre o tema:

“Tratando-se de transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular (in casu, de filial para matriz) não há que se falar em tributação, eis que inocorrido o fato gerador que lhe daria sustento. Meu raciocínio encontra respaldo na tese firmada em sede de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, enumerada como Tema 259, já transitada em julgado em Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(...)

Litigar em casos como o encontrado nos Autos se mostra não só inútil, como prejudicial aos cofres públicos, eis que o Estado será fatalmente condenado pelo Poder Judiciário ao pagamento dos honorários sucumbenciais devidos, na hipótese da busca pela prestação jurisdicional por parte do Contribuinte, se aqui vencido for.

Tenho para mim não só que os entendimentos proferidos pelas Cortes Superiores Brasileiras não podem ser desprezados por este E. Tribunal Administrativo, como também nós julgadores não devemos insistir em causas perdidas, que não serão patrocinadas nem mesmo pelo próprio Estado.”

Contra a decisão, a Fazenda apresentou Recurso Especial, acolhido por maioria de votos pela Câmara Superior do TIT.

Ao relatar o caso, o juiz MARCO ANTÔNIO VEIRISSIMO TEIXEIRA sustentou a inaplicabilidade da Súmula 166 no âmbito do TIT, por entender não ser permitido ao Tribunal o afastamento norma legal em vigor. O relator fundamentou seu entendimento no art. 28 da L 13.547/09, que regulamenta o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo:

“Art. 28 – No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I – em ação direta de inconstitucionalidade;

II – por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III – em enunciado de Súmula Vinculante” (Grifamos.)

A posição, contudo, não alcançou unanimidade. Em voto divergente, o Juiz CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF discordou expressamente da posição adotada pelo juiz relator, e ressaltou (a) a importância de se privilegiar as decisões judiciais; e (b) os riscos da dissonância entre o posicionamento do tribunal administrativo e do Judiciário.

Não obstante a clareza e pertinência dos argumentos trazidos pelo Juiz ZALAF, a posição do relator prevaleceu. Assim, pelo placar de 15×1, a Câmara Superior reconheceu a inaplicabilidade da Súmula STJ 166 no âmbito do TIT, mantendo a incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

O posicionamento da Câmara Superior sobre o tema não é novidade, como inclusive constatou-se na delimitação da divergência pelo órgão, e tampouco causa surpresa. No entanto, a sua quase concomitância com a fixação de repercussão geral no “Tema 1099” deixa a todos uma dúvida pertinente:

“Qual será o posicionamento da Câmara Superior do TIT diante da recente decisão do STF?”

Ainda que não pareça, a indagação é mais profunda do que se imagina. Sob o tema, questiona-se não só a efetiva aderência dos precedentes judiciais ao TIT, mas também a função do tribunal administrativo na justiça tributária brasileira.

Introduzida no sistema processual brasileiro pela EC 45/04, a existência de “repercussão geral” se tornou requisito de admissibilidade dos Recursos Extraordinários; i.e., para que tenha seu pleito analisado pelo STF, o “*recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais*” (art. 120, § 3º, CF/88).

O conceito de “repercussão geral”, por sua vez, está fixado no art. 1.035, § 1º, do CPC/15. Nos termos do dispositivo, “*Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.*”

Fruto da chamada “Reforma do Judiciário” de 2004, a repercussão geral tem finalidade dupla (a) privilegiar a atuação

da corte em questões afeitas à coletividade; e (b) fixar a interpretação do STF para demandas específicas, visando à uniformização da jurisprudência relacionada.

Rigorosamente, em que pese a existência de entendimento contrário, a fixação de “repercussão geral” não tem *expressamente* efeitos vinculantes (art. 103-A, CF/88) ou repetitivos (art.s 927 e 928, CPC/15). Entretanto, isso não quer dizer que o conteúdo dos temas fixados sob tal sistemática possa ser sumariamente ignorado pelos tribunais, especialmente os administrativos.

Instituído no âmbito da administração pública, o processo administrativo fiscal (PAF) nada mais é do que mecanismo de revisão e controle de legalidade de atos administrativos, dentre os quais o “lançamento tributário” (e.g. AIIM). Como tal, o PAF está vinculado às normas gerais e princípios que regem a atuação da administração pública e o processo administrativo.

Nesse contexto, é extremamente relevante o conteúdo trazido pela Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB, que fixa os parâmetros gerais para interpretação e aplicação das normas jurídicas brasileiras, e estabelece:

“Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei n. 13.655, de 2018)” (Grifamos.)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por

prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”. (Grifamos.)

O tratamento previsto pela LINDB foi recentemente regulamentado pelo Decreto Federal 9.930/19, que abordou especificamente o disposto no referido art. 24. Sobre o tema, o Regulamento veda a declaração de invalidade envolvendo situação plenamente constituída, quando baseada em mudança posterior de orientação geral. (art. 5, § 1º); i.e., “*cuja produção de efeitos esteja em curso ou que tenha sido concluída*”.

No caso do lançamento tributário, devemos nos atentar ao fato de que sua impugnação tempestiva não só inicia o contencioso administrativo, mas também suspende a exigibilidade do crédito tributário. Assim, tem-se que a constituição definitiva do crédito tributário quando impugnado, ocorre com a notificação do contribuinte de decisão administrativa irrecorrível (vide REsp 471.591/SP). Só a partir daí, o lançamento tributário passa a produzir efeitos.

Diante de regra – hierarquicamente superior ao art. 28 da L 13.547/09 –, nos parece mandatário que a revisão de atos da administração tributária leve em consideração a jurisprudência judicial majoritária, vigente à época do julgamento.

Essa conclusão, inclusive, está totalmente em linha com o próprio Regimento Interno do TIT (Lei 13.457/09), que admite Pedido de Reforma contra decisão que “*adotar interpretação da legislação tributária divergente da adotada pela jurisprudência firmada nos tribunais judiciais*”. Infelizmente, de forma totalmente anti-isonômica, a mesma oportunidade não é ofertada aos contribuintes.

Por fim, vale lembrar o art. 15 do CPC/15 prevê aplicação supletiva e subsidiária do Código aos processos administrativos, emprestando-lhes toda a lógica do sistema processual brasileiro. De tal modo, seria totalmente incoerente admitirmos a

existência de procedimento fiscal completamente autônomo e descolado da realidade trazida pelas cortes judiciais.

Conclusão

Diante do exposto, parece-nos evidente que, por meio do Tema 1099, o STF consolidou definitivamente na jurisprudência o entendimento de que “**não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte**”. Assim, seja pelo disposto no art. 24 da LINBD, ou pela simples observância dos princípios que regem a administração pública, tal entendimento deveria ser incorporado também pelo TIT.

Tal cenário concede ao TIT uma oportunidade valiosa de rediscutir o seu papel na justiça tributária, e, quem sabe, adotar postura distinta em relação à jurisprudência judicial. Entretanto, não seria surpresa se a Câmara Superior mantivesse a sua postura conservadora sobre o tema, como fez ao ignorar expressamente a Súmula 166.

Que venham as próximas sessões!

João Henrique Salgado Nobrega

47. Precedentes quanto ao erro na eleição do sujeito passivo

Câmara Superior do TIT anula AIIM's lavrados em face de pessoas jurídicas extintas quando das lavraturas

Este artigo tem por escopo a análise específica do tema relativo ao erro na eleição do sujeito passivo por parte da Fiscalização, quando esta lavra AIIM's em face de pessoas jurídicas extintas regularmente quando das respectivas lavraturas.

Inicialmente, como de praxe, abordaremos brevemente os teores de julgados prolatados pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, publicados no período de 11/08 a 22/08/2020, conforme abaixo:

Foram prolatadas 6 decisões com objetivo de converterem os julgamentos em diligência para que fossem sanadas, dentre outras, questões relativas ao alcance dos efeitos de decisão judicial, comprovação de pagamentos e/ou benefícios, correção de erros processuais, verificação e reconhecimento do crédito tributário, apreciação de provas, confirmação de pagamentos ou benefícios (AIIM's 4006789; 4026814; 4086945; 4028963; 4090412; 4094042;

– Outras 21 decisões foram proferidas não conhecendo dos Recursos: (AIIM's 4016530; 4027039; 4099116; 4099533; 4100960; 4101109; 4106408; 4084994; 4095276; 4097625; 4094723; 4096390; 4096956; 4103712; 3162548; 4027476; 4092105; 4093554; 4094419; 4097311;

– Verificou-se a ocorrência de 3 decisões no sentido de complementação de julgado e fundamentação para que sejam enfrentadas e reanalisadas as provas produzidas no processo, reconhecimento de nulidade, falta de demonstração da divergência entre as decisões ou ainda por serem consideradas inaplicáveis às situações em análise, vício de fundamentação (AIIM's 4087020 e 4103832);

– Constatou-se 11 Pedidos de vista (AIIM's 4097586; 4106540; 4029867; 4074824; 4085126; 4098854; 4100985; 4004155; 4007430; 4026356; 4048845;

– Restaram mantidos 4 AIIM's versando sobre os temas de não pagamento – imunidade da Zona Franca de Manaus; creditamento indevido por documento fiscal declarado inidôneo (AIIM's 4089092; 4101574; 4087609; 4093609);

– 1 AIIM (4088591) – Crédito tributário – Reconhecida a decadência. Afastada a nulidade da intimação. Recurso Especial do contribuinte conhecido parcialmente e com provimento parcial e;

– No período ora sob análise, ainda tivemos o julgamento pela Câmara Superior de 2 AIIM's (4097614 e 4100124), tratando do tema específico que será adiante abordado (erro na eleição da sujeição passiva). Veja-se:

Este Observatório teve artigo publicado neste mesmo **JOTA** em 10 de janeiro de 2019, de autoria de Mara Eugênia Buonanno Caramico, no qual foi abordado este mesmo tema. À época, foi trazido precedente no qual a então 9ª Câmara Julgadora do TIT havia por maioria decretado a anulação de AIIM lavrado tão-somente em face de pessoa jurídica já extinta quando da lavratura (AIIM n. 4.097.614-2).

Naquele momento, este julgado tinha caráter isolado, sendo que alguns outros casos (Processos DRTC III –

175757/2010 e DRT 04 – 161453/2004, citados naquele artigo) tiveram solução pela manutenção das autuações, sob o entendimento de que, à época dos fatos geradores, as empresas se encontravam ativas.

Porém, este panorama de incertezas parece ter cessado, com a prolação de algumas decisões bastante recentes da Câmara Superior do TIT, a quais reconheceram a nulidade de Autos de Infração lavrados em face de pessoas jurídicas regularmente extintas anteriormente às respectivas lavraturas.

Nesta esteira, em sessão realizada em 16 de julho de 2020, a aludida Câmara Superior, por unanimidade, reconheceu a nulidade do AIIM n. 4.095.636-2, ao dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte. Houve voto vista importante neste caso, do qual transcrevemos a conclusão:

“(…)

Assim, considerando que: (i) a Autuada estava extinta regularmente ao tempo do lançamento ora em análise; (ii) não houve notificação dos sócios da Autuada na qualidade de solidários, com os fundamentos de fato e de direito que embasariam a solidariedade, acompanho o voto do ilustre Relator no sentido de cancelar a Autuação Fiscal.

(…)”

Além deste julgado, a Câmara Superior do TIT recentemente julgou Recursos Especiais interpostos pela Fazenda em face decisões que haviam reconhecido o vício aqui tratado (AIIM ‘s ns.. 4.097.614-2 e 4.100.124-2, ambos julgados em 18 de agosto último, envolvendo um mesmo contribuinte).

Relativo ao Recurso Especial do AIIM n. 4.097.614-2, o juiz relator confirmou a decisão recorrida, fazendo a seguinte ponderação: “...o Fisco possui certa razão quando sustenta que o lançamento tributário reporta à data da ocorrência do fato

gerador, ao indicar o sujeito passivo que tenha praticado o ato na época. Porém, se na data da constituição deste ato administrativo é confirmada a extinção da personalidade jurídica do contribuinte, a fiscalização deve buscar os responsáveis pela quitação de um débito descoberto posteriormente à liquidação da sociedade”.

Houve voto de preferência, seguido por outros dois julgadores, cujo entendimento foi pela correção da eleição do sujeito passivo, conforme trechos abaixo transcritos, em especial ao fato de que, no caso concreto, por se tratar de microempresa, haveria a facilitação para a extinção da pessoa jurídica sem o pagamento dos débitos tributários, veja-se:

“(…)

Assim, entendo hígido o lançamento tributário exordial naquilo que diz respeito à legitimidade do sujeito passivo, como pleiteado pela d. Fazenda Pública nessa sede especial, pois, ainda que o crédito tributário decorra de fatos geradores ocorridos entre 2014 e 2015 (conforme Demonstrativo de Débito Fiscal às fls. 4/6), na medida em que a empresa autuada lançou mão da facilidade de extinção da pessoa jurídica, sem o pagamento das obrigações tributárias, ou seja, utilizando-se, nesse ponto, das benesses da Lei Complementar n. 123/2006, de forma que poderá ter a sua sujeição tributária direta dilatada temporalmente, também pela prescrição do mesmo diploma legal.

(…)”

Por sua vez, no julgamento do AIIM n. 4.100.124-2, o I. Relator reconheceu a nulidade do Auto, invocando o disposto no artigo 121, do CTN, no sentido de que “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária”, concluindo pela nulidade do lançamento.

Neste caso, saliente-se que houve voto de preferência idêntico ao do AIIM n. 4.097.614-2, aqui já transcrito (acompanhado pelos mesmos dois votos). Por oportuno, ressalte-se que estes três votos com entendimento no sentido da correção da eleição do sujeito passivo (AIIM's ns. 4.100.124-2 e 4.097.614-2) haviam se revelado em sentido oposto quando do julgamento do AIIM n. 4.095.63602 aqui tratado, o qual restou anulado em votação unânime.

Diante do cenário atual aqui exposto, conclui-se que a Câmara Superior pacificou a matéria, reconhecendo a nulidade de Autos de Infração lavrados em face de pessoas jurídicas regularmente extintas anteriormente às lavraturas, o que poderá futuramente culminar na edição de Súmula, a exemplo do que ocorre no Carf, que já possui este entendimento sedimentado pelo Pleno (Súmula n. 112).

Tal entendimento guarda consonância aos princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, dentre outros e também evita que a Fazenda do Estado de São Paulo amargue condenações de sucumbência no âmbito judicial, até porque já existe Súmula do Superior Tribunal de Justiça (392) no sentido de que a Fazenda pode substituir a certidão de dívida ativa até a prolação da sentença de embargos, em casos de erro material ou formal, exceto a modificação do sujeito passivo da execução.

Rodrigo Helfstein
Luzia Corrêa Rabello

48. O ‘interesse comum’ na responsabilização tributária solidária

Câmara Superior mantém entendimento contrário ao firmado no âmbito judicial

Dando continuidade à análise dos julgados nesta segunda fase do Observatório do TIT em 2020, notadamente do período de 24.08.2020 até 05.09.2020, onde foram publicadas 30 (trinta) decisões proferidas pela Câmara Superior, analisaremos um tema bem recorrente e de grande interesse dos contribuintes na formação de jurisprudência consolidada sobre o assunto: responsabilidade tributária.

Com efeito, os holofotes sobre a matéria giram em torno da possibilidade de assegurar o pagamento de tributo por meio da responsabilização de pessoa que não o contribuinte original estabelecido pela lei. A relevância do assunto em se firmar uma jurisprudência consolidada é exatamente em função da atribuição de pagamento de tributos e penalidades a terceira pessoa, que não o contribuinte, elevando-se, assim, os riscos de afronta à segurança jurídica e à legalidade.

Dentre os julgados da semana sobre o tema, destaca-se, novamente, aquele analisado sob o foco da responsabilidade do adquirente em operações inidôneas (no caso empresa posteriormente declarada inapta), inclusive a responsabilidade atribuída de forma solidária, considerada válida a aplicação da presunção absoluta de “interesse comum”, de forma equiparada às opera-

ções desacompanhadas de documento fiscal, independentemente da individualização da conduta e do ônus probatório pelo fisco de dolo, fraude e conluio do contribuinte com a empresa fornecedora.

A decisão ora em pauta foi proferida no Auto de Infração n. 4049220-5, em 25 de agosto de 2020 e, por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial Fazendário, restabelecendo a exigência fiscal por responsabilidade solidária do contribuinte que recebeu e estocou mercadorias desacompanhadas de documento fiscal hábil, uma vez que a empresa emitente de referidos documentos foi posteriormente considerada inapta.

Na ocasião, seguindo precedentes anteriores da própria Câmara Superior, definiu-se que a responsabilidade solidária por “interesse comum” é atribuída com fundamento no inciso XI, do artigo 9º, da Lei 6.374/1989 (art. 11, inciso XI, § 1º, do RICMS), bastando a inidoneidade do documento fiscal para gerar a responsabilidade por “interesse comum”; no caso, a responsabilidade do adquirente de mercadorias pelo ICMS que deixou de ser recolhido pelo fornecedor.

Com tal entendimento, o Agente Fiscal de Rendas não precisa comprovar a conduta dolosa do adquirente, pois o seu “interesse comum” decorre da situação infracional – inaptidão dos documentos.

Diante da importância do tema, da sequência de precedentes da Câmara Superior e do conflito com o atual entendimento majoritário da jurisprudência judicial, passaremos a fazer nossa análise do julgado sob três aspectos relevantes a serem considerados:

Responsabilidade solidária por “interesse comum” – Não se trata da necessária comprovação de boa-fé do contribuinte e aplicação da súmula 509/STJ – operação de fato ocorreu

No caso, como já adiantado linhas acima, se trata de julgamento de Recurso Especial da Fazenda, onde o contribuinte foi autuado, por solidariedade, pelo recebimento de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal hábil, uma vez que a empresa emitente de referidos documentos foi posteriormente considerada inapta.

Não se trata, pois, da aplicação do enunciado da súmula n. 509/STJ¹.

Isso porque, na hipótese, não se trata de aproveitamento de créditos de ICMS proveniente de notas fiscais declaradas inidôneas; e não se tratando a questão aqui em discussão de creditamento de ICMS oriundo de notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas, em que se assegura tal aproveitamento ao adquirente desde que provada sua boa-fé, deve-se admitir que tal demonstração não se mostra relevante para o deslinde da causa, tanto que não há essa abordagem na decisão em foco.

A autuação lançada baseia-se na efetiva ocorrência das operações mercantis noticiadas nas notas fiscais inidôneas, tanto que impinge ao contribuinte a cobrança do valor de ICMS incidente naquelas transações, por ter recebido e estocado mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais hábeis.

Do contrário, caso o Fisco duvidasse da ocorrência da circulação das mercadorias ou, ainda, caso entendesse que efetivamente não ocorrera, de rigor seria a conclusão pela inexistência do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, não teria motivos para lavratura da autuação para a cobrança do tributo.

¹ “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”.

Tanto é que a infração imputada se deu com supedâneo no artigo 203 do RICMS, que atribui ao destinatário da mercadoria obrigação de “*exigir documento fiscal hábil, com todos os requisitos legais, de quem o deva emitir, sempre que obrigatória a emissão*”, aplicando ao contribuinte penalidade por ter recebido e estocado mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Assim, se o próprio Fisco Paulista pressupõe realizadas as operações indicadas nas notas fiscais, lançando em desfavor do contribuinte adquirente a cobrança do ICMS, prescinde aqui perquirir a efetiva ocorrência quanto a estas mesmas operações.

Mas, não podemos nos olvidar, é claro, que essa razão de decidir, fazendo as adaptações necessárias e se acaso eventualmente estabelecidas as premissas de comprovação da boa-fé (o que não houve neste caso do AIIM n. 4049220-5), poderia ser aplicada ao julgado em análise, pois, se o adquirente de boa-fé tem o direito de creditar o imposto oriundo de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, com maior razão não pode ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser oportunamente recolhido pelo vendedor (fornecedor) infrator.

A significação de “interesse comum” e a sua extensão para imputação de responsabilidade solidária por presunção decorrente de “disposição em Lei”

O Código Tributário Nacional – CTN dispõe no art. 124, I, que são solidariamente responsáveis, pelo cumprimento das obrigações tributárias, todos aqueles que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. A Lei 6.374/89 – SP repete essa mesma disposição, ao dispor no artigo 9º que “*São responsáveis pelo pagamento do imposto devido (...) XI – solidariamente, as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal*”.

Vê-se, pois, que o CTN não definiu o significado de “interesse comum”. Eis o motivo pelo qual a doutrina e a jurisprudência vêm interpretando este dispositivo de maneira distinta. Aliás, no acórdão sob enfoque fica bem perceptível a divergência de significação de “interesse comum” dos dois votos colocados em votação.

O voto vencedor defende que basta haver interesse econômico em comum (adquirente e vendedor) para fins de responsabilidade, e, de outra banda, do voto de preferência vencido infere-se significado diverso: só haveria interesse comum, para fins de responsabilidade solidária, quando os dois sujeitos estiverem no mesmo polo da relação jurídica (vendedores, por exemplo).

No entanto, muito embora o voto vencedor siga precedentes anteriores sobre o assunto na esfera administrativa (fundamentação com citação expressa dos processos paradigmas: DRT-16-20480/2009; DRT-7-2882/2000; DRTC-I-4.036.279/2014), tal entendimento tem esbarrado na mais recente e majoritária jurisprudência judicial.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é que tem norteado os julgamentos dos tribunais estaduais sobre o tema em prol dos contribuintes; assim é que se verifica do último julgado da matéria pela Corte Superior:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. EMPRESA VENDEDORA. NÃO RECOLHIMENTO. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INAPLICABILIDADE. (...) O “interesse comum” de que trata o preceito em destaque refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo

adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa.”²

O Tribunal de Justiça paulista vem seguindo esse exato entendimento em reiterados julgados recentes do assunto:

“Tributário – ICMS – Anulatória de débito fiscal Autuação de empresa por aquisição de mercadorias acompanhadas de notas fiscais consideradas inábeis, em razão de nulidade da inscrição da empresa fornecedora – Exigência do tributo em razão da solidariedade e multa Ausência de comum interesse a justificar a solidariedade Lineamento doutrinário Precedente. (...) Sentença de improcedência reformada – Recurso provido” (1000252-02.2015.8.26.0053 – 12ª Câmara de Direito Público – 07/08/2020 DJE: 10/08/2020).

São neste exato sentido os demais julgamentos sobre a matéria. Processos n.: 1007777-30.2018.8.26.0053; 1011456-86.2018.8.26.0037; e 1027049- 90.2018.8.26.0576.

A doutrina mais autorizada e utilizada em tais precedentes segue o raciocínio desta significação de “interesse comum”: *“No caso do ICMS, cujo fato jurídico tributário surge de relação bilateral, haverá solidariedade entre os vendedores que praticam uma mesma operação de venda. Não haverá solidariedade entre vendedor e comprador, pois “vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). ... Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um*

² AREsp 1198146/SP; PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 04/12/2018 DJe 18/12/2018

‘interesse comum’.” (LUÍS EDUARDO SCHOUERI “Direito Tributário”, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 503).

Assim, de acordo com a doutrina e a jurisprudência judicial, a configurar o interesse comum não está o fato de ter o contribuinte figurado como adquirente das mercadorias a responsabilizá-lo, solidariamente, pelo tributo.

Desta feita, de acordo com o entendimento majoritário sobre o assunto, não tendo a empresa adquirente participado do fato gerador do ICMS, já que em posições antagônicas nas transações efetuadas, não há como vislumbrar “interesse comum” entre ela e a empresa tida como inidônea a ensejar a solidariedade, sendo, portanto, inaplicáveis as disposições do artigo 124, inciso I, do CTN; artigo 11, inciso XI, do RICMS; e artigo 9º, inciso XI da Lei Paulista.

No julgamento ora em análise, a Câmara Superior acaba fatalmente colidindo com os precedentes judiciais mais recentes sobre o tema, mantendo seu entendimento de que o “interesse comum” decorre de previsão legal, estando na Lei Paulista (artigo 9º, inciso XI, parágrafo primeiro) o seu significado, não sendo necessária a produção de provas pelo Fisco para imputação de responsabilidade solidária.

Ainda que se admita tal significação de “interesse comum”, no caso em análise há um último aspecto a ser considerado e que não fora abordado na decisão analisada:

Inaplicabilidade da presunção do “interesse comum” ao adquirente da mercadoria em operação realizada sem documentação – notas fiscais emitidas anteriormente à decretação de inaptidão da empresa emitente

Isso porque, ainda que levado em consideração que o significado de “interesse comum” está estampado na disposição

do parágrafo primeiro, do artigo 9º, inciso XI, onde se estabelece que se presume “*ter interesse comum, para efeito do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço, em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal*”, há que se fazer uma aplicação conjunta de tal dispositivo com o caso, assim como tem feito também a justiça paulista e as Câmaras julgadoras do TIT.

Conforme se observa da decisão e da autuação fiscal que a embasa, as notas fiscais que foram objeto de fiscalização foram expedidas anteriormente à declaração de inaptdão da empresa emitente pelo Fisco Paulista, sendo sabido que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

Portanto, aparentemente revestidas de regularidade as notas fiscais emitidas, constando, inclusive, quando de suas emissões, estar a empresa emitente em situação regular perante o SINTEGRA.

Nos julgamentos proferidos pelas Câmaras Julgadoras, percebe-se que há uma preocupação grande com a análise probatória para a verificação da responsabilidade comum, inclusive no voto recorrido do AIIM em pauta.

Aqui, abro aspas para destacar trecho do voto vencido da decisão ora analisada, que abordou de forma cirúrgica a questão da “documentação inábil”: “*Portanto, se as operações se deram – repito – por documentos inábeis, inidôneos, inaptos, ou qualquer outro adjetivo, mas documentos fiscais existentes, não houve operação “sem documento fiscal”, que é o que diz o parágrafo único a justificar a sua aplicação. Logo a hipótese ali não se enquadra ao caso presente, para efeito de presumir o “interesse comum” e, portanto, a solidariedade.*”

Em tal cenário, descabe não só exigir da empresa adquirente o ICMS cobrado pelo Fisco, como também a imposição da multa aplicada, por não restar evidenciado que as mercadorias tenham sido comercializadas *desacompanhadas* das competentes notas fiscais indicadas pela fiscalização, pois, quando das emissões, não pesava irregularidade sobre a empresa fornecedora.

Conclusão

Diante da análise aqui realizada, pudemos verificar que a Câmara Superior tem sido fiel e linear aos seus precedentes, entendendo que nos casos em que a empresa emitente é posteriormente declarada inapta, os contribuintes adquirentes devem responder solidariamente pelo tributo devido e não recolhido pela infratora à época dos fatos, por ter recebido e estocado mercadorias sem documentação hábil, presumindo-se o “interesse comum” na operação, nos termos do parágrafo primeiro, do artigo 9º, inciso XI da Lei n. 6.374/1989, independentemente de provas de instrução do AIIM pelo Fisco.

Tal entendimento, no entanto, vai de encontro à jurisprudência judicial majoritária e mais recente relativa ao tema, especialmente sob os 3 (três) aspectos aqui abordados, dando significado diverso ao “interesse comum” previsto em lei.

Como visto, a Câmara Superior seguirá seu entendimento de precedentes já antigos sobre o tema, sendo mais uma tese a ser resolvida pelos contribuintes na esfera judicial.

Sulamita Szpiczowski Alayon

49. Óleo comestível destinado a fabricação de biodiesel

Direito ao crédito do valor destacado na nota de mercadoria constante do universo da 'cesta básica' com destinação diversa

Dando continuidade ao projeto “**Observatório de Jurisprudência do TIT/SP**”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos em período subsequente àquele abrangido pela fase inicial do estudo.

Neste artigo será objeto de destaque a decisão proferida pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que se deu no período das duas semanas que compreenderam as sessões realizadas nos dias 08, 10, 15 e 17 de setembro último, cujos acórdãos foram publicados no dia imediatamente posterior.

AIIM N. 4090596-2 – Tema 10: Redução da Base de Cálculo, Alíquotas Diferenciadas, Isenção e Não Incidência

O caso concreto se referia a uma infração, conforme traz o voto vencido do relator Silvio Ryokity Onaga, de tal modo delineada na peça de lançamento fiscal em crédito indevido de ICMS por escrituração *de* notas fiscais eletrônicas com valor de crédito superior ao admitido nas operações.

Tratavam os autos de operações com produto (óleo de soja degomado) beneficiado com redução de base de cálculo de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7%, conforme previsto no artigo 3.º, inciso IV, do Anexo II, do Regulamento do ICMS (aprovado no Decreto n. 45.490 de

30/11/2000), não sendo admissível, no entendimento do Fisco, crédito em valor superior, ainda que destacado a maior em documento fiscal a teor do artigo 61, §5º, do citado regulamento e do artigo 40, inciso IV, da Lei Estadual n. 6374/89. Nas operações indicadas, o contribuinte creditou-se do valor correspondente a 18% sobre a base de cálculo integral da operação, sendo o excesso creditado exigido como crédito indevido.

A 4ª Câmara Julgadora entendeu pela improcedência do lançamento fiscal, e, inconformada, a Fazenda Pública interpôs o Recurso Especial, sustentando as razões que foram reconhecidas pelo voto do relator, que, segundo seu entendimento, *não há na legislação condição, em relação a destinação, portanto, a mercadoria está sujeita a redução da base de cálculo, sendo vedado o crédito integral.*

Na sequência, este autor, em voto de preferência, manifestou ponto de vista diverso, lastreado em decisão também da Câmara Superior, mais especificamente a proferida no processo n. DRT 07 4038946-7.

Após citar o art. 3º do Anexo II do RICMS/00, onde toda a controvérsia se centra, o voto de preferência retira do texto regulamentar que *a condicionante está expressa no próprio texto do dispositivo entre parênteses: (Cesta Básica), o que no meu entender deixa explícito que a redução do custo se aplica ao alimento destinado ao consumidor final; logo, se determinado contribuinte, que opera com produtos, ainda que arrolados no referido artigo 3º, vende esses para um industrializador, que posteriormente dará destino conhecido e diverso ao da sua utilização como alimento, deverá utilizar a alíquota integral do ICMS, ou seja, 18% sob pena de atribuir um benefício ao que não se buscou beneficiar.*

O voto de preferência transcreve em seu texto a íntegra do aludido artigo 3º, destacando que seu *caput* se inicia com a

expressão (**CESTA BÁSICA**), assim entre parênteses e na sequência determina que *Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% para as operações com óleos vegetais comestíveis refinados, semi-refinados, em bruto ou degomados, exceto o de oliva, e a embalagem destinada a seu acondicionamento.*

No entender do voto vencedor sua interpretação reflete exatamente o recomendado no artigo 111, IV do CTN, que exige a interpretação restritiva da norma isentiva, **no caso a destinada para produtos da cesta básica**. *Adotar outro entendimento*, explana o voto de preferência, *como o buscado pela Fazenda Pública e manifestado no entendimento do voto de relatoria, alarga a isenção, levando-a onde não é seu objetivo original.*

Ao fim e ao cabo, a decisão da Câmara Superior se firmou no sentido de que o óleo comestível destinado a fabricação de biodiesel, não integra a cesta básica e, por esta única razão, está fora do limite da redução da base de cálculo, prevista aos produtos da cesta básica, que tem esta excepcional e restrita razão de ser.

SEM AUTOR

50. Responsabilidade tributária Supletiva e a exigência do ICMS-ST

Entendimento do TIT e Resposta à Consulta n. 22.085/2020 da SEFAZ/SP vão na contramão do Judiciário

Dando continuidade ao monitoramento da jurisprudência no âmbito do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, no período compreendido entre 21 a 26/09 e 28/09 a 02/10/2020 foram proferidos 40 (quarenta) acórdãos pela Câmara Superior do TIT. Entre os temas analisados neste período, está o da responsabilidade tributária. Pela relevância do tema, neste artigo nos propomos a analisar a questão relativa à responsabilização subsidiária em caso de não recolhimento do imposto devido por substituição tributária, com enfoque em recente Resposta à Consulta publicada pela Consultoria Tributária da SEFAZ/SP (nº 22.085/2020).

A responsabilidade tributária solidária por interesse comum já foi objeto de análise no âmbito deste Observatório. A conclusão da análise, naquele artigo, foi no sentido de que a Câmara Superior mantém entendimento contrário ao firmado no âmbito judicial.

Em suma, no estudo realizado sobre a responsabilidade solidária, observou-se que em operações consideradas inidôneas (nos casos de empresas posteriormente declaradas inaptas), a Câmara Superior do TIT considera válida a aplicação da presunção absoluta de “interesse comum”, independentemente da individualização da conduta e do ônus probatório pelo Fisco

de dolo, fraude e conluio do contribuinte com a empresa fornecedora.

Já a responsabilização solidária por interesse comum, nos casos de recebimento de mercadorias de fornecedor posteriormente declarado inidôneo, encontra fundamento no art. 9º, inciso XI da Lei n. 6.374/89 (art. 11, inciso XI, §1º do RICMS/SP), que repete a disposição contida no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional, no sentido de que são solidariamente responsáveis, pelo cumprimento das obrigações tributárias, todos aqueles que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Em três julgados proferidos no período ora analisado (AIIM n. 4084580, n. 4098200 e n. 4092446), repetiu-se o entendimento da Câmara Superior do TIT no sentido de que a inidoneidade do documento fiscal é suficiente para gerar a responsabilidade por interesse comum (no caso, a responsabilidade do adquirente da mercadoria pelo ICMS que deixou de ser recolhido pelo fornecedor).

Tal entendimento, conforme exposto linhas acima, não encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria. Isto porque, o “interesse comum” tratado pelo art. 9º, inciso XI da Lei n. 6.374/89 (e art. 11, inciso XI, §1º do RICMS/SP) *“refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa.”*¹

¹ STJ. AREsp 1198146/SP; PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento 04/12/2018; DJe 18/12/2018.

De outro lado, nos casos de não recolhimento do imposto devido no regime da substituição tributária (antecipação do ICMS devido na cadeia de comercialização), o art. 66-C da Lei n. 6.374/89 afirma que a sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário – trata-se, portanto, de responsabilidade supletiva ou subsidiária.

O RICMS/SP regulamenta, no artigo 267, as hipóteses nas quais são autorizadas a transferência da responsabilidade para o contribuinte substituído. São elas:

I – em decorrência de decisão judicial, enquanto não retomada a substituição tributária, deverão os contribuintes substituídos cumprir todas as obrigações tributárias, principal e acessórias, pelo sistema de débito e crédito, observadas as normas comuns previstas na legislação;

II – tratando-se de débito não declarado em guia de informação, o débito fiscal poderá ser exigido do contribuinte substituído:

- 1. a) em razão de fraude, dolo ou simulação, mediante lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM;*
- 2. b) nos demais casos, mediante notificação, cujo não-atendimento acarretará lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM.*

A primeira hipótese descrita no artigo 267 trata dos casos nos quais, em decorrência de decisão judicial, o contribuinte substituído deve cumprir todas as obrigações tributárias vinculadas, inclusive em relação ao recolhimento do imposto devido na operação.

Já na segunda hipótese, que analisaremos de forma mais detida, tratando-se de débito não declarado em guia de informação, poderá ser exigido o pagamento do ICMS-ST do contribuinte substituído em razão de fraude, dolo ou simulação, por meio da lavratura de Auto de Infração. Nos demais casos, para que seja realizada a cobrança do contribuinte substituído deve haver notificação prévia, cujo não atendimento acarreta a lavratura de autuação.

No entanto, o Estado de São Paulo tem se posicionado no sentido de exigir o ICMS-ST do contribuinte destinatário, automaticamente, nos casos em que o remetente da mercadoria não recolher o imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária. O entendimento mais recente sobre o tema foi publicado na Resposta à Consulta Tributária n. 22.085/2020, disponibilizada no site da SEFAZ em 11/08/2020.

No caso, trata-se de questionamento de contribuinte sobre a possibilidade de ser considerado responsável solidário na hipótese de algum de seus fornecedores não estar recolhendo corretamente o ICMS por substituição tributária, na revenda de produto cujo recolhimento deveria ser feito de forma antecipada.

A ementa da referida Resposta à Consulta assevera que a falta de pagamento do imposto pelo remetente não exclui a responsabilidade *supletiva* do contribuinte destinatário pelo recolhimento do ICMS-ST. Todavia, o fisco fundamenta a obrigação do destinatário pelo recolhimento do imposto devido por substituição na disposição contida no artigo 11, inciso XI do RICMS/SP, que trata da *solidariedade* por interesse comum na prática da infração. As duas figuras legais utilizadas como fundamento da interpretação são distintas, pois na responsabilidade solidária os sujeitos passivos se encontram obrigados pelo cum-

primento da obrigação fiscal, devendo haver, para tanto, interesse comum na situação que dá origem ao fato gerador do tributo. Já na responsabilidade supletiva (ou subsidiária) admite-se a transferência da responsabilidade apenas quando todas as tentativas de cobrança do sujeito passivo restarem frustradas.

Ainda, da leitura completa da interpretação do Fisco paulista sobre o questionamento levantado pelo contribuinte, a conclusão é no sentido de que no caso de não recolhimento do ICMS-ST por parte do remetente, na hipótese de operação com mercadoria sujeita à substituição tributária, o recolhimento do imposto poderá ser exigido do destinatário, sem fazer qualquer menção às hipóteses autorizadoras da cobrança do substituído trazidas pelo art. 267 do RICMS/SP (quais sejam, na ocorrência de fraude, dolo ou simulação ou, mediante notificação prévia, após ter sido realizada e frustrada a cobrança do contribuinte substituto).

Sem adentrar no mérito da ausência de previsão expressa da cobrança supletiva do ICMS-ST na Lei n. 6.374/89, em razão da previsão genérica do art. 66-C (em afronta ao disposto no art. 128 do CTN), o que se verifica é que o Estado de São Paulo tem transferido de forma automática a cobrança do ICMS-ST aos destinatários da mercadoria sujeita ao recolhimento do imposto de forma antecipada no início da cadeia de circulação, sem que as tentativas de cobrança do contribuinte substituto tenham sido esgotadas e sem a comprovação da conduta dolosa por parte do substituído.

Frise-se que a possibilidade de cobrança trazida pelo inciso II, “a” do art. 267 do RICMS/SP é expressa ao exigir a comprovação de conduta dolosa do substituído, de forma individualizada, sem a qual não é possível a transferência da obrigação relativa ao recolhimento do ICMS-ST.

Ainda, há que se ressaltar o entendimento da doutrina sobre a impossibilidade de aplicação da responsabilidade supletiva no instituto da substituição tributária², em razão da lei atribuir expressamente ao contribuinte substituto a obrigação e responsabilidade integral pelo recolhimento do tributo.

Nessa linha, o C. Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em sede de repetitivo³, sobre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade supletiva ao substituído pelo não recolhimento do ICMS-ST pelo substituto tributário.

Nos termos do julgado, a submissão das operações ao regime de substituição tributária e a imputação da sujeição passiva ao primeiro adquirente das mercadorias exclui por completo eventual responsabilidade pelo pagamento do ICMS que deveria ter sido recolhido de forma antecipada e leva ao seguinte raciocínio: “(...) *Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. (...) Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído)*”.

² Alfredo Augusto Becker, in “Teoria Geral do Direito Tributário”, Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo; Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência”, Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177 págs. 581/586 e 595/601

³ REsp 931.727/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 14/09/2009

Portanto, apesar da decisão tomada em sede de repetitivo possuir eficácia vinculante para as demais instâncias e tribunais, nos termos do art. 927 do CPC, da análise do entendimento da SEFAZ sobre a matéria, o que se vê é que há nítida discrepância quanto ao alcance da responsabilidade supletiva em relação ao recolhimento do ICMS-ST.

Conclusão

Da breve análise realizada se constata que a responsabilidade supletiva na sujeição passiva por substituição de que trata o *caput* do artigo 66-C da Lei n. 6.374/89 deve ser interpretada como última *ratio* ao alcance da SEFAZ para a cobrança do imposto devido por substituição tributária, e não como primeira opção fazendária para a cobrança de contribuinte/adquirente de boa-fé.

Quanto à disposição contida de forma regulamentar no art. 267 do RICMS, admite-se a responsabilização supletiva do contribuinte substituído apenas nos casos em que se comprovar, pela individualização da conduta, a ocorrência de dolo fraude ou simulação ou, nos demais casos, quando esgotadas e frustradas as tentativas de cobrança do imposto do substituto, sempre mediante notificação prévia do contribuinte substituído.

E, nesse contexto, o entendimento publicado pela SEFAZ na Resposta à Consulta Tributária n. 22085/2020, que permite a transferência automática da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST ao substituído/adquirente das mercadorias, quando houver falta de pagamento do imposto devido por substituição tributária, não se mostra adequado ao quanto disposto na legislação (tanto no art. 66-C, quanto no art. 267 do RICMS/SP).

Ainda, voltando-se à análise do tema pelo Judiciário, verifica-se que se firmou no âmbito do STJ entendimento no sentido de que a responsabilização do substituído pelo ICMS-

ST não recolhido afronta o instituto da sistemática da substituição progressiva. Isto porque, a exigência do imposto não recolhido do substituído contraria a sujeição passiva atribuída de forma integral ao substituto, ator principal e único na relação jurídica tributária com o Estado.

Por fim, diante do posicionamento da Câmara Superior do TIT sobre as questões, bem como baseando-se no entendimento ainda mais restritivo da Consultoria Tributária da SEFAZ/SP sobre a matéria, a temática da responsabilização subsidiária dos contribuintes substituídos em relação aos débitos de ICMS-ST não recolhidos pelo substituto deverá ser resolvida pelos contribuintes apenas no âmbito Judicial.

Vanessa Rodrigues Domene

Thaís Silveira Takahashi

51. Crédito de ICMS na aquisição de veículos por distribuidoras

Entendimento da Câmara Superior restringe o direito de crédito de ICMS apesar de divergência entre os julgadores

Dando continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem como foco o monitoramento dos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do TIT desde então.

Para esse artigo, foram analisados 29 acórdãos proferidos pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo publicados no período de 05 de outubro de 2020 a 17 de outubro de 2020, sendo que 20 deles foram proferidos sem análise de mérito em decorrência do não conhecimento do Recurso Especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de dissídio na interpretação da legislação (Lei n. 13.457/2009, art. 49), pagamento do débito, ausência de nulidade, impossibilidade de exame de constitucionalidade da legislação estadual, falta de paradigma e existência de súmulas sobre a matéria.

Dos casos que tiveram seu mérito analisado, ainda que parte dele, selecionamos o interessante julgamento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte no âmbito do processo administrativo relativo ao AIIM n. 4.073.485-7, mais especificamente ao Item I.4 da autuação, que trata da glosa fiscal de cré-

ditos de ICMS apropriados pelo contribuinte por ocasião da entrada no estabelecimento autuado de veículos e suas partes e/ou peças empregados na manutenção de sua rede.

Do Julgamento proferido pela Câmara Superior do TIT – AIIM 4.073.485-7-Impossibilidade de Tomada de Crédito de ICMS Por Concessionárias de Energia Elétrica na Aquisição de Veículos Utilizados para a Manutenção da Rede

No acórdão analisado, a atividade precípua do contribuinte refere-se à distribuição de energia elétrica, sendo que a Fiscalização acusou a empresa de creditar-se indevidamente de ICMS, relativo à aquisição de ativo imobilizado, por empregar os veículos adquiridos em atividades alheias ao estabelecimento, pois, em sua concepção, tais veículos não são utilizados para o “transporte” de energia, considerando que a energia elétrica seria “transportada” pelo chamado sistema de distribuição, este formado por postes, cabos, transformadores e fios, dentre outros equipamentos.

Com efeito, os veículos adquiridos são utilizados pelo contribuinte para efetivar a manutenção da rede de energia elétrica, uma vez que, em razão do contrato de concessão firmado, a concessionária é obrigada a não somente zelar pela rede elétrica, como também realizar constantes manutenções e ampliações, a fim de aperfeiçoar e alcançar a máxima eficiência na distribuição de energia elétrica, sob pena de perder a concessão do serviço público, e inviabilizar o acesso dos usuários à energia elétrica.

Merece destaque que, conforme se depreende do julgamento do AIIM 3.142.102-7, pela Câmara Superior do TIT, cujo acórdão foi publicado em 29 de maio de 2013, o entendimento que prevalecia à época era o de que os créditos apropriados por empresas concessionárias de energia elétrica eram le-

gítimos, quando se referiam à aquisição de veículos automotores utilizados para a manutenção de sua rede de distribuição, por se entender que tais veículos, nesta condição, fazem parte de seu processo de comercialização de energia elétrica, tal como preconiza o artigo 66, inciso V, do RICMS/SP.

Inclusive, ao julgar o Recurso Ordinário interposto no caso aqui analisado, muito embora a glosa em questão tenha sido mantida, foi proferido voto vista (vencido pela maioria), que pretendia afastar a exigência da penalidade sobre o Item I.4 do AIIM, buscando preservar a segurança jurídica, tendo em vista as decisões anteriormente proferidas pela Câmara Superior do TIT¹, e do teor do artigo 100, inciso III, do CTN e da mais recente disposição prevista no artigo 24 da LINDB.

Por meio da interposição de Recurso Especial, tal questão foi novamente alçada à Câmara Superior do TIT, que, em sessão realizada em 15 de outubro de 2020, decidiu, por maioria, negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, nos termos do voto proferido pelo I. julgador relator Klayton Munehiro Furuguem, o qual, ao reconhecer a alteração do entendimento anteriormente consagrado pela Câmara Superior, reafirmou o entendimento da instância ordinária de que os veículos adquiridos para o ativo imobilizado e destinados para a prestação de serviço de manutenção das redes de distribuição estariam fora do alcance da regra prevista no artigo 20, § 1º, da Lei Complementar n. 87/96 e artigo 66, incisos I e V, do RICMS/SP.

¹ Pode-se indicar os acórdãos referentes aos seguintes processos administrativos: o DRT 05-369646/10, AIIM n. DRT 05- 9212214/2010, AIIM n. 3.142.055-2; DRT 05 611570/2011, AIIM n. 3.152.931-8; DRT 11-4014539/2013, AIIM n. 4.014.539-6, e; DRT 05-4003799/2012, AIIM n. 4.003.799-0

Interessante notar que para o relator, “não resta dúvida que os veículos identificados na infração são essenciais no serviço de manutenção e instalação da rede de energia elétrica, mas, não são vitais e não participam na circulação/venda da “mercadoria” em si.”

Ocorre que referido posicionamento, em que pese tenha prevalecido, está longe de ser unânime e vem encontrando firme divergência na Câmara Superior.

Consoante bem retrata o ponto de vista exposto no voto de preferência proferido pelo julgador Carlos Americo Domeneghetti Badia, o voto vencedor teria deixado de sopesar que a manutenção e a instalação das redes de distribuição de energia elétrica são consideradas também como atividades essenciais do estabelecimento, tendo em vista que sem estas funções praticadas diariamente, a mercadoria nunca chegaria ao seu destino final.

Nas palavras do voto de preferência, tem-se que os “veículos automotores são essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa e estão diretamente relacionados ao processo de comercialização de energia elétrica, que depende da instalação e regular funcionamento da rede de distribuição respectiva, que por sua vez reclama constantes cuidados que só se viabilizam, dada sua extensão, com a utilização de veículos automotores”.

Com efeito, a despeito da predominância de votos no sentido contrário, importante parcela dos julgadores defende que a manutenção da rede de distribuição de energia elétrica trata-se de condição indispensável para que a energia distribuída possa chegar até aos seus consumidores, até porque não há que se falar em um momento específico de “fabricação” da energia elétrica, a conferir, portanto, o direito de crédito de

ICMS em relação aos veículos de instalação e manutenção dessa rede.

Conclusão

No caso sob exame, por 11 (onze) votos a 5 (cinco), decidiu-se por conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte, e na parte em que conhecido, negar-lhe provimento, com base no voto do I. julgador relator, mantendo, por assim dizer, a glosa de créditos levada à efeito com a lavratura do AIIM n. 4.073.485-7.

Referido placar vem se confirmando em julgamentos mais recentes, a exemplo dos AIIM's ns. 4.003.800-2, 4.014.539-6 e 4.083.951-5, o que pode representar uma tendência de que a discussão no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas, após mudança do posicionamento de outrora, esteja se encaminhando para uma pacificação em desfavor dos contribuintes.

Todavia, é bom lembrar, considerando que o tema ora tratado não é de (in)constitucionalidade ou (i)legalidade flagrante, tanto é que os placares vêm se dando de forma consistente e divergente, tem-se que a questão da essencialidade e participação direta dos veículos automotores e seus acessórios (partes e peças) no processo de comercialização de energia elétrica, para fins de reconhecimento do direito de crédito de ICMS, à luz do artigo 66, inciso V, do RICMS/SP, certamente aguardará decisão final do Poder Judiciário.

É o que já se denota de precedente proferido pela 13ª Câmara de Direito Público do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que no julgamento do Recurso de Apelação n. 1045695-68.2018.8.26.0053, realizado em 18 de dezembro de 2019, verificou tratarem-se de

“parte importante, senão essencial, para a perfeita execução da atividade fim da empresa, vale dizer, realizar operações de distribuição de energia elétrica” dada a “absoluta pertinência e imprescindibilidade de utilização daqueles veículos para manutenção e ampliação da rede elétrica”, e por assim dizer, houve por bem reconhecer o direito do crédito em questão.

*Tatiane A. Mora Xavier
Vanderlei de Souza Junior*

52. Diligência e instrução processual. Observância imprescindível

A relevância ao fiel cumprimento da diligência pelas Câmaras Julgadoras do TIT

A Carta Política de 1988 conferiu dignidade constitucional ao processo administrativo tributário, ao estabelecer que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”¹.

O processo administrativo tributário tem por finalidade promover o controle de legalidade do lançamento tributário; suspender a exigibilidade do crédito tributário²; verificar os requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário³; observar a prerrogativa da autotutela administrativa⁴; buscar a verdade material por intermédio do exame e da valoração das provas; e evitar que a Administração Pública incorra em eventual ônus de sucumbência na esfera judicial; revelando-se juridicamente imprescindível à Justiça Fiscal.

¹ Artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

² Artigo 151, inciso III, da Lei n. 5.172, de 25.10.66.

³ Artigos 201 a 204, da Lei n. 5.172, de 25.10.66 e Lei n. 6.830, de 22.09.80.

⁴ Súmulas n. 346 e n. 473, do Supremo Tribunal Federal.

Além de respeitar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência⁵, o processo administrativo tributário se encontra submetido aos princípios do contraditório, ampla defesa, devido processo legal, duplo grau de jurisdição, direito de petição, interesse público, proporcionalidade, razoabilidade, motivação, verdade material, celeridade, gratuidade e à segurança jurídica, garantindo a aplicação dos demais princípios e limitando a atuação fazendária pela subordinação à sua efetiva observância.

Neste contexto, tanto pelas premissas jurídicas apontadas como pela observância aos aludidos princípios, a norma jurídica disciplinadora do processo administrativo tributário paulista permite ao julgador que proponha a conversão do julgamento em Diligência, quando entenda fundamental à instrução processual⁶.

A conversão do julgamento em Diligência contribui ao aprimoramento do processo administrativo tributário em razão da necessidade de esclarecimento acerca de determinado aspecto probatório e da relevância na obtenção de informação relativa à questão processual e decorrentes efeitos jurídico-processuais, configurando ato processual que confere efetividade aos seus princípios.

Na dinâmica do julgamento, ao propor sua conversão em Diligência, o julgador evidencia questão relevante à instrução processual, sendo certo que os esclarecimentos e/ou informações se caracterizam como imprescindíveis à formação de sua convicção acerca da temática pertinente, sem a qual a solução da lide administrativa não se revela juridicamente possível.

⁵ Artigo 37, da Constituição Federal.

⁶ Artigo 30, do Decreto n. 54.486, de 26.06.09.

Embora as normas jurídicas disciplinadoras do processo administrativo tributário estabeleçam que o julgador deva julgar o mérito da questão mesmo quando vencido em questão preliminar, prejudicial ou na proposta de conversão em Diligência⁷, referida obrigatoriedade se revelaria inadequada sob o ponto de vista jurídico-processual, na medida em que ausente elemento de instrução processual fundamental à compreensão e conclusão da lide administrativa ao menos sob a ótica do julgador proponente.⁸

A aprovação da conversão do julgamento em Diligência pela Câmara Julgadora, por unanimidade ou por maioria simples, mediante a demonstração da adequada justificativa, identificação de finalidade, bem como da formalização de quesitos específicos, consubstanciada em Acórdão (norma jurídica individual e concreta), deve ser observada de forma irrestrita e incondicional pelos servidores públicos (Posto fiscal, Delegacia Tributária de Julgamento, Representação Fiscal, Tribunal de Impostos e Taxas, Procuradoria Geral, dentre outros) e pelos contribuintes.

No entanto, não são raros os julgamentos que deixam de observar a realização da Diligência determinada por Câmara Julgadora em Acórdão administrativo, cumprimento integral na forma definida pelos julgadores, manifestações das partes e

⁷ Artigo 25, parágrafo 8, do Regimento Interno do TIT.

⁸ A conversão do julgamento em Diligência injustificada, desnecessária e até mesmo protelatória (especialmente na vigência da legislação pretérita de regência do processo administrativo tributário paulista[8], que permitia ao julgador a conversão do julgamento em Diligência monocraticamente, remetendo os autos para Núcleo de Apoio às Câmaras – NAC para respectivas providências, sem submeter aludida proposta aos demais julgadores em sessão de julgamento), implicaria em desrespeito ao princípio da moralidade administrativa, configurando evidente vício processual.

subsequente retomada do julgamento posteriormente à realização dos apontados atos processuais.

Em diversos processos administrativos tributários, mesmo após o cumprimento da Diligência e respectivas manifestações pelas partes (servidores públicos e contribuintes) em consonância aos limites estabelecidos em Acórdão proferido anteriormente, não haveria distinta alternativa ao julgador senão no sentido de observar seu integral cumprimento, o que lamentavelmente não tem ocorrido em algumas lides administrativas.

Ocorre que, não é permitido ao julgador desprezar a instrução processual decorrente de Diligência firmada em Acórdão administrativo, a qual deve ser observada integralmente pelo julgador, ainda que diante de nova composição dos membros de Câmara Julgadora e mesmo que entenda como irrelevante, pelas circunstâncias de que a proposta de conversão do julgamento em diligência se encontra evidentemente superada e pelo imperioso respeito à norma jurídica individual e concreta e ao princípio do devido processo legal⁹. Revela-se imperiosa a observância de um processo regular, ordenado e legal, em que seja assegurado o pleno exercício do direito de defesa das partes litigantes sob pena de caracterização de vício processual.

No que concerne ao desrespeito as Decisões administrativas no sentido da conversão do julgamento em Diligência, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) da Secretaria de Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou entendimentos no sentido da necessidade do cumprimento da Diligência não adimplida para posterior julgamento dos autos (Processo DRT 12 77999/2010), da determinação de nova conversão em Diligência que *“longe de ser cumprida, foi na verdade absoluta-*

⁹ Artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal.

mente ignorada” (Processo DRT 06 231692/2005), da conversão de Diligência para que fossem efetivamente cumpridas certas etapas anteriormente determinadas (Processo DRT 09 866254/2010), nova conversão do julgamento em Diligência para que o Agente Fiscal de Rendas se manifestasse conclusivamente acerca das provas dos autos (Processo DRT 06 586342/2010).

Nesta mesma trilha, em razão da identificação do descumprimento da conversão do julgamento em Diligência, por duas oportunidades distintas, nos estritos moldes estabelecidos pelos respectivos Acórdãos, foi determinada nova Diligência em face da obrigatoriedade de observância e fiel cumprimento, de forma irrestrita e incondicional, da Diligência anteriormente determinada pelas Câmaras Julgadoras (Processo DRTCI 4.004.484-1/2012).

Em face dos aludidos posicionamentos, resta claro que ao julgador não é conferida a possibilidade de desconsiderar entendimento firmado em Acórdão administrativo (norma jurídica individual e concreta), que decidiu pela conversão do julgamento em Diligência, tendo por finalidade a imprescindível instrução processual, observando, inclusive, as subseqüentes manifestações das partes (servidores públicos e contribuinte) para que, então, possa retomar o julgamento do processo administrativo tributário, em estrita observância aos princípios da eficiência, motivação, devido processo legal e almejada segurança jurídica.

Fábio Soares de Melo

53. Aplicação do princípio da consunção nos julgamentos do TIT/SP

Câmara Superior reconhece a absorção de infrações inclusive quando descritas em autos de infração distintos

No contexto do “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, consideramos para este artigo os acórdãos publicados no período de 04.11.2020 a 13.11.2020.

Foram analisados 47 acórdãos proferidos pela última instância do TIT, sendo que em 38 deles não houve análise de mérito em decorrência do não conhecimento do Recurso Especial pela impossibilidade de reexame de provas, ausência de dissídio na interpretação da legislação (Lei n. 13.457/2009, art. 49), adesão a programas de parcelamento de débitos estaduais, ausência de nulidade, falta de paradigma e existência de súmulas do TIT sobre a matéria.

Dentre os casos que tiveram seu mérito analisado (ainda que parcialmente), selecionamos acórdão proferido pela Câmara Superior do TIT em relação ao AIIM 4048585-7, no qual o Recurso Especial interposto pelo contribuinte foi parcialmente conhecido para, nessa parte, ter sido dado provimento ao pleito de aplicação da teoria da consunção.

Do julgamento do auto de infração n. 4048585-7

A aplicação do princípio da consunção nos julgamentos administrativos tem sido analisada desde a primeira fase do “Projeto Observatório de Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas”, publicado em 02.08.2018, onde foi demonstrado

que, naquela época, levando em conta julgados entre 2009 e 2017, a jurisprudência majoritária sobre o tema já era favorável ao contribuinte (57,14% na Câmara Superior), vale dizer, reconhecendo a absorção de infrações no âmbito de uma mesma atuação, quando comprovada a relação entre elas.

Posteriormente, já na segunda fase de monitoramento das decisões do TIT, o assunto foi abordado em mais duas oportunidades.

Primeiro no artigo publicado em 29.11.2018, onde foi constatada a sedimentação do assunto em favor dos contribuintes, tendo sido analisados 8 acórdãos, dos quais em 7 houve a absorção de uma das infrações (no caso em que não se aplicou o princípio houve uma questão processual que impediu a Câmara Superior de se debruçar sobre o tema).

Na segunda ocasião (publicação de 25.05.2019), foi analisado interessante julgado (AIIM 400848-4), no qual, por um placar apertado (8 X 7), afastou-se o princípio da consunção em uma operação de transferência de créditos entre estabelecimentos do mesmo titular. Enquanto um estabelecimento foi autuado pela transferência em desacordo com requisitos legais, o outro foi cobrado pelo imposto correspondente à glosa do respectivo crédito. Assim, a discussão pairou sobre os limites da autonomia dos estabelecimentos em face da personalidade jurídica do contribuinte.

Agora o tema volta nesse artigo em razão do julgamento do AIIM 4048585-7, pela Câmara Superior do TIT, devido à sua singularidade decorrente da fragmentação na aplicação de penalidades em AIIMs distintos, decorrentes de uma mesma conduta do contribuinte.

Antes, ainda que já se tenha dito o suficiente nos trabalhos anteriores, cumpre lembrar que o princípio da consunção

visa evitar a dupla responsabilização por um fato punível que esteja contido em outro fato também punível.

Observado esse cenário de infrações simultâneas decorrentes da mesma conduta tida como infracional, tal princípio é invocado para que, como regra, a acusação mais grave (graduada pela relevância do valor tutelado e não pela penalidade mais gravosa), absorva a acusação menos grave.

Dito isso, no caso em análise, em 08.12.2014 o contribuinte foi autuado pela emissão de notas fiscais consignando declaração falsa quanto ao destinatário, no período de setembro/2010 a dezembro/2011. A partir das informações constantes nas GIAs do destinatário, que não indicavam qualquer movimentação no período investigado, foi averiguado que as mercadorias realmente tiveram outro destino.

Nesse contexto, o contribuinte foi autuado nos termos do artigo 85, inciso IV, alínea “b”, da Lei n. 6.374/89 (multa de 30% sobre o valor da operação).

Entretanto, mais de um ano antes, em 05.11.2013, o mesmo contribuinte recebeu o AIIM 4031828-0, lavrado por falta de pagamento do ICMS (de operação própria e por substituição tributária) no envio de produtos em operação interna, referente ao mesmo período e mesmas operações. O desfecho desse caso foi a adesão ao programa de parcelamento de débitos estaduais de São Paulo, quando o caso ainda seria analisado em sede de Recurso Especial.

Voltando ao AIIM 4048484-7, após a manutenção da autuação pela DRT, a 10ª Câmara Julgadora negou provimento ao recurso ordinário do contribuinte.

De pronto, a situação traz como ponderação pertinente a possibilidade de “refiscalização” sobre período já escrutinado

pelos agentes fiscais estaduais, inclusive tendo resultado, na primeira oportunidade, na lavratura de auto de infração.

Apenas como ponto para reflexão, lembremos que o artigo 149, do CTN, elenca hipóteses excepcionais de revisão de ofício de lançamento já efetuado, não parecendo que nenhuma delas se adequaria ao caso em análise, tendo sequer sido suscitado esse dispositivo pela fiscalização.

Tal tema passou ao largo das discussões durante o desenrolar do caso, apenas tendo sido objeto de análise mais detida quando do julgamento do Recurso Ordinário, no voto de preferência do Dr. Salvador Cândido Brandão Junior, tendo sido acompanhado pelo Dra. Angêla Sartori, justamente na linha acima exposta:

“Creio não ser possível fazer nova lavratura de auto de infração, já que no código tributário nacional o art. 149 não prevê hipótese de revisão de lançamento de ofício de fatos que foram analisados e ponderados juridicamente pela autoridade fiscal, que inclusive já resultou em lançamento de ofício, para agora pretender imputar uma penalidade que “faltou” imputar, no bojo da fiscalização anterior, ainda mais utilizando-se de argumentos de defesa da própria contribuinte em outro processo”.

Entretanto, o voto vencedor, proferido pelo Dr. Raphael Zulli Neto (relator do caso) concentrou sua análise nas infrações apontadas em cada um dos autos e sua relação com as condutas praticadas pelo contribuinte, ante a possibilidade de aplicação do princípio da consunção, prevalecendo o entendimento acerca da sua inaplicabilidade por entender que haveria autonomia entre as infrações contidas em cada um dos autos:

“Assim, no caso dos autos, temos a emissão de documento fiscal consignando destinatário diverso, que é infração totalmente autônoma das infrações descritas no

outro lançamento a que se refere a interessada, o qual foi confessado e o imposto exigido pago.”

Além disso, na oportunidade, a multa aplicada foi reduzida para 5% do montante original, com respaldo contido no artigo 527-A, do RICMS

Alçado o caso à Câmara Superior por meio de Recursos Especiais apresentados pelo contribuinte e pela Fazenda de São Paulo, a discussão sobre a possibilidade de novo lançamento sobre fatos já fiscalizados não foi revigorada por não ter sido identificado similaridade fática entre o julgado colacionado e a decisão recorrida.

Assim, passou-se a análise da possibilidade de absorção da infração objeto do AIIM 4048484-7, pela infração decorrente do AIIM lavrado anteriormente.

Após afastar a corriqueira alegação fazendária acerca de sua impossibilidade de aplicação por não ser infração contida no rol trazido pelo parágrafo 3º, do artigo 527, do RICMS (tal rol é exaustivo quanto à cumulatividade mas não em relação à absorção), por unanimidade, o Recurso Especial do contribuinte foi provido para que a infração fosse cancelada.

Em linha com a jurisprudência consolidada no TIT, reconheceu-se a relação de continência entre a infração analisada (emissão de nota fiscal consignando declaração falsa quanto ao destinatário das mercadorias) e aquela identificada anteriormente (falta de pagamento do ICMS nas operações apoiadas pelas mesmas notas fiscais), ainda que presentes em AIIMs distintos.

Conclusão

O monitoramento das decisões do TIT indica uma solidificação na aplicação da teoria da consunção, quando identificado que proveniente de uma mesmo ato do contribuinte, sobrevenham duas infrações.

Além disso, mesmo que tais infrações sejam tratadas em AIIMs distintos, a aplicação da absorção passa incólume, justamente por ser a conduta do contribuinte que deve ser analisada, o que independe de suas consequências terem sido fragmentadas.

Sergio Pin Junior

54. A exitosa adaptação do TIT/SP aos tempos de pandemia

Sessões virtuais: um modelo que veio para ficar?

A pandemia do COVID-19, em 2020, representou um sério obstáculo inicial ao funcionamento das empresas, das Administrações Tributárias, das estruturas do contencioso administrativo tributário, e até mesmo do Poder Judiciário. Felizmente, após uma interrupção de funcionamento pleno por algumas semanas, as organizações governamentais e privadas logo encontraram formas de continuidade de suas atividades, empregando largamente a internet e as ferramentas de comunicação e de troca de informações à distância. A intensa atuação do STF no período da pandemia é um eloquente exemplo disso.

Vamos encontrar, nos três níveis da Administração Pública da Federação Brasileira, estruturas de contencioso administrativo tributário. Muito conhecidas são suas segundas instâncias, como a da União, o CARF; as dos estados, como o TIT paulista; e as dos grandes municípios, como o CMT paulistano. Todos esses tribunais colegiados citados são tremendamente eficientes e produtivos, e seus resultados são de qualidade elogiada e reconhecida por advogados, doutrinadores, e membros do próprio Poder Judiciário.

No caso do Tribunal de Impostos e Taxas paulista, as sessões de julgamento sofreram uma suspensão por 87 dias, a partir de março de 2020. Com o uso de ferramenta de reunião

virtual¹ e a continuidade no uso do sistema de processos eletrônicos (*ePat*)², foi possível retomar as sessões do Tribunal em 18/06/2020, porém de forma não-presencial, seguindo as disciplinas da Resolução SFP n. 49/2020 e do Ato TIT n. 7/2020. Em âmbito federal, o CARF iniciou suas sessões virtuais somente em julho de 2020, a partir da publicação da Portaria n. 17.296/20, que regulamentou a realização de reunião por videoconferência no âmbito das Turmas Ordinárias e da CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais³.

Desde meados de junho de 2020, portanto, as Câmaras de Julgamento do TIT/SP têm se reunido com uma sessão semanal⁴, ao passo que a Câmara Superior se reúne duas vezes por semana.

Transcorridos seis meses desde a primeira sessão virtual, podemos traçar já um pequeno balanço, que vemos como amplamente positivo.

Os benefícios são de cinco ordens: (i) maior transparência; (ii) maior acessibilidade aos processos e às sessões; (iii) possibilidade de julgamento de processos sem limite de valor⁵; (iv) melhores condições de trabalho a Julgadores, a patronos e a interessados; e (v) maior produtividade, ainda que em termos relativos.

¹ *Cisco Webex*.

² Que, já nas sessões presenciais, permitia o julgamento de processos não-físicos.

³ Em realidade, antes do isolamento social imposto pela pandemia do COVID-19, o CARF já realizava sessões virtuais, mas somente para casos com crédito tributário de até R\$ 62,7 mil. A Portaria n. 17.296, de 21/07/20, elevou o teto para R\$ 1 milhão. Depois, a Portaria n. 19.336, de 14/08/20, elevou-o para R\$ 8 milhões.

⁴ Antes das restrições impostas pela pandemia do COVID-19, as Câmaras de Julgamento reuniam-se duas vezes por semana.

⁵ Desde que em valor superior ao piso para acesso ao TIT/SP, de R\$ 501 mil.

Com relação ao **primeiro grande benefício, a transparência**, as sessões continuam a ser públicas, porém com acesso virtual e habilitação para intervenção ativa concedidos a patronos e interessados, via aplicativo *Cisco Webex* (cujo *link* deve ser solicitado com antecedência pelos habilitados no processo⁶). Mesmo quem não se habilitou previamente pode assisti-las, pois são transmitidas ao vivo pela internet, em canal do TIT no *Youtube*. Além disso, elas são gravadas e podem ser acessadas a qualquer tempo. Portanto, qualquer pessoa, de qualquer parte do planeta, pode acompanhar os julgamentos, em tempo real ou posteriormente.

O **segundo grande benefício** é uma **maior acessibilidade aos processos e às sessões**. O contribuinte atuado e/ou seus patronos, pelo fato de acessarem as sessões virtuais com possibilidade de intervenção ativa (desde que solicitada), têm acessibilidade a cada fase do julgamento: apresentação de memoriais, sustentação oral⁷, debates, leitura dos votos e divulgação do resultado final, tudo em tempo real. Portanto, e conforme já relatado em recente artigo da autoria da Dra. Dolina Sol Pedroso de Toledo⁸, os interessados agora têm o mesmo acesso ao processo que, nas sessões presenciais, era propiciado somente aos Julgadores e ao Representante Fazendário.

⁶ Para participar da sessão virtual, o advogado habilitado no processo, ou o próprio contribuinte atuado, deve manifestar interesse por meio do endereço eletrônico “*tit_administrativo@fazenda.sp.gov.br*”, e atender alguns requisitos formais, previstos no Ato TIT 7/2020. Feita a conexão virtual dos participantes, a sessão de julgamento segue os mesmos ritos procedimentais de uma sessão presencial.

⁷ Nas quais há o recurso de “compartilhamento de tela”, para exibição de apresentações, imagens e diagramas.

⁸ Portal Jota, em 25/06/2020.

O **terceiro benefício** é o fato de que **não há limite superior de valor para que um processo eletrônico seja julgado pelo TIT/SP em sessão virtual**. Mesmo um processo físico poderá ser assim julgado, desde que previamente digitalizado e disponibilizado aos Julgadores. A título de comparação, o CARF federal julga virtualmente somente processos com crédito tributário de no máximo R\$ 8 milhões⁹. De outro lado, continua vigendo o piso de valor de R\$ 501 mil de crédito tributário para que um processo possa ter sua segunda instância administrativa no TIT/SP, conforme Lei n. 16.498/2017; do contrário, será julgado nas Delegacias Tributárias de Julgamento.

O **quarto benefício das sessões virtuais são as melhores condições de trabalho** oferecidas tanto a Julgadores e a Representantes Fiscais, quanto aos contribuintes autuados e seus patronos. Julgadores e Representante Fiscal podem participar da sessão em teletrabalho, evitando deslocamentos físicos, sempre sujeitos a trânsito, problemas de transporte público ou mesmo fatores de força maior (intempéries, tumultos ou obstáculos em vias públicas), que poderiam retardar sua chegada ao Tribunal ou o início da sessão. O mesmo se aplica ao contribuinte e seus patronos, que igualmente podem participar ativamente da sessão em teletrabalho, com idênticos benefícios, inclusive evitando gastos com transportes a longa distância, hospedagem e alimentação, caso tenham residência ou local de trabalho distante da Capital de São Paulo.

O **quinto grande benefício** que identificamos no modelo de sessões virtuais é a **produtividade**. Os números que

⁹ Portaria n. 19.336, de 14/08/2020.

exibiremos referem-se ao terceiro trimestre de 2020¹⁰, o único por enquanto disponível para comparação¹¹.

Até dezembro de 2019, o TIT/SP contava com uma Câmara Superior e 16 Câmaras de Julgamento, todas de composição paritária: 16 Julgadores na Superior e 4 Julgadores em cada Câmara de Julgamento. A partir de janeiro de 2020, foram extintas quatro (4) Câmaras de Julgamento, o que representou uma redução de 25% na quantidade de Julgadores em Câmaras de Julgamento, ou de 20% na quantidade total.

Para termos dados mais recentes, baseamo-nos na comparação de 2020 com 2019 e 2018. Deve-se, ainda, levar em conta que as Câmaras de Julgamento tinham, antes das sessões virtuais, duas sessões semanais e, com elas, passaram a ter apenas uma. Elas representam 75% da força de trabalho do TIT/SP (48 Julgadores, de um total 60, a partir de 2020).

Pois bem, **os números apontam claramente que, com as sessões virtuais, houve um acréscimo de produtividade em relação ao ano de 2019**. Em 2018, foram julgados 1.540 processos no terceiro trimestre, para um total de 80 Julgadores. Em 2019, 1.160 processos para os mesmos 80 Julgadores. Em 2020, com as sessões virtuais, foram julgados 1.021 processos, por apenas 64 Julgadores, e com somente uma sessão semanal em Câmaras de Julgamento. Assim, a **produtividade média por Julgador** foi de 19,25 processos no 3º trimestre de 2018; de 14,50 processos no 3º trimestre de 2019; e, já com as sessões

¹⁰ No momento em que escrevemos este artigo, ainda não estão disponíveis os números referentes ao quarto trimestre de 2020, que tendem a ser relativamente superiores ao terceiro e, especialmente, ao segundo trimestre, em parte do qual não houve sessões de espécie alguma, presenciais ou virtuais.

¹¹ Além de não estarem disponíveis os dados do quarto trimestre de 2020, o primeiro e segundo trimestres tiveram inúmeras sessões suspensas por força da pandemia.

virtuais, de 15,95 processos por Julgador no 3º trimestre de 2020.

Verifica-se que houve uma queda de 17,14% de produtividade quando se compara 2020 com 2018, mas surpreendentes **6,27% de AUMENTO de produtividade ao se comparar 2020 com 2019, já no período das sessões virtuais**. Os números adquirem maior significação se lembrarmos que há menos Câmaras de Julgamento, as quais tiveram metade das sessões que antes havia no período de sessões presenciais.

Os números acima exibidos para as Câmaras de Julgamento podem aumentar, caso, em 2021, se venha a adotar o padrão de duas sessões virtuais semanais, como já vem ocorrendo para a Câmara Superior do TIT/SP. É certo, por outro lado, que as sessões semanais únicas se estendem, não raro, além do horário regulamentar, o que, de alguma forma, compensa a ausência de uma segunda sessão semanal. Além disso, uma única sessão semanal permite que os Julgadores melhor se concentrem no estudo dos processos. Com as demais vantagens do teletrabalho, isso certamente, contribui para a qualidade dos votos.

Há, por fim, aquilo que poderíamos chamar de um sexto benefício, que é a **economia de custos para a Administração Pública**, pelo fato de não se realizarem sessões virtuais. Trata-se de redução nas despesas com água, energia elétrica e limpeza, uma vez que os espaços físicos públicos, reservados ao TIT deixaram de ser utilizados. Igualmente, deixou de ser necessária a estrutura de informática dos espaços públicos do TIT, essencial para as sessões presenciais, sem contar a mão-de-obra de suporte e apoio. Como, todavia, esse benefício não é extensível aos contribuintes e a seus patronos, deixamos de considerá-lo no rol dos benefícios principais.

Muito embora as sessões virtuais proporcionem todas essas vantagens, deve-se destacar que o interessado, a qualquer

momento, poderá requerer a realização de julgamento presencial, desde que apresente requerimento fundamentado nesse sentido. A demonstração dessa necessidade deve ser justificada, e o pedido será apreciado pelo Presidente da Câmara ao qual o requerimento, sempre digital, será endereçado, com base no artigo 5º, parágrafo único, do Ato TIT n. 7/2020¹².

O Tribunal de Impostos e Taxas da SEFAZ/SP demonstra, assim, uma adaptabilidade exemplar aos novos tempos de isolamento social, ainda sem termo final à vista. Isto apenas reforça sua efetividade. A existência e o trabalho do TIT/SP proporcionam, ao contribuinte, uma prestação jurisdicional¹³, dando cumprimento ao mandamento constitucional de garantir, ao jurisdicionado, amplas condições de exercer seu contraditório. Permite, também, à Administração Pública, rever a legalidade e exatidão de seus próprios lançamentos. A resultante é um ganho para toda a sociedade, em prol da segurança jurídica e de um melhor ambiente de negócios.

O êxito do modelo de sessões virtuais até permite uma reflexão no sentido de que, cessada a pandemia do COVID, tal modelo poderá, eventualmente, ter continuidade, plena ou parcialmente. Os benefícios apresentados demonstram que o TIT/SP soube bem se adaptar a esse período de pandemia e de

¹² Ato TIT n. 07/2020 – Artigo 5º – *As partes poderão requerer a remessa do processo para julgamento em sessão presencial, por meio de petição protocolada nos autos eletrônicos até 2 dias após a divulgação da pauta, demonstrando fundamentadamente o prejuízo do seu julgamento não presencial.*

Parágrafo único – O requerimento deverá ser dirigido ao Presidente da Câmara, que decidirá de forma fundamentada na própria sessão de julgamento não presencial por meio de despacho no processo, cabendo ao contribuinte, ou seu representante legal, quando tiver sido requerida a sustentação oral, estar presente para a sua realização em caso de indeferimento de retirada de pauta do processo, sob pena de desistência.

¹³ Paulo César Conrado a considera uma jurisdição “atípica”.

Eurico Marcos Diniz de Santi, Eduardo Perez Salusse,
Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo e
Lina Braga Santin Cooke
(Coordenadores)

isolamento social, em mais um importante marco em seus 85
anos de existência.

José Eduardo de Paula Saran

55. Ausência de fundamentação do AIIM- creditamento indevido

Precedente cancela AIIM lavrado com ausência de fundamentação por parte da fiscalização

Este artigo tem por escopo a análise específica do tema relativo à falta de fundamentação por parte da Fiscalização, em AIIM que faz a acusação de creditamento indevido em caso de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Inicialmente, como de praxe, abordaremos brevemente os teores de julgados prolatados pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, publicados no período de 14/12 a 18/12/20 e 26/01 a 30/01/2021, sendo que 44 decisões foram de não conhecimento dos Recursos Especiais. Abaixo os casos que tiveram ao menos os méritos parcialmente apreciados:

AIIM n. 4047622: O Recurso Especial do Contribuinte foi conhecido e parcialmente provido para excluir cobrança em duplicidade;

– **AIIM n. 4082531:** O Recurso da Fazenda Estadual foi conhecido e provido para reformar parcialmente a decisão recorrida, aplicando-se a taxa de juros SELIC aos débitos tributários somente a partir de 01/11/17;

– **AIIM N. 4095281:** O Recurso Especial da Fazenda Estadual foi conhecido e provido, com a reforma da decisão recorrida e restabelecendo integralmente as exigências fiscais, tendo em vista a não caracterização de boa-fé do Contribuinte;

– **AIIM N. 4084812:** Em seu Recurso Especial, o Contribuinte alegou que o acórdão recorrido contrariou os precedentes no sentido de reconhecer que o destinatário das suas vendas interestaduais é contribuinte regular do ICMS e que, portanto, a alíquota interestadual utilizada estaria correta, sendo assim indevida a autuação. Foram aplicadas as Súmulas ns. 10/17 e 13/18 do TIT/SP. Aludido Recurso foi conhecido e provido, cancelando-se o AIIM;

– **AIIM N. 4039442:** Não pagamento de ICMS em operação de importação de mercadoria. Concomitância entre a matéria discutida no processo administrativo e no processo judicial. Manutenção da multa e juros de mora em face da ausência de depósito judicial no montante integral. Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e provido;

– **AIIM N. 4084326:** Infração relativa à falta de estorno do crédito de ICMS decorrente de saída de mercadorias para a Zona Franca de Manaus que se equiparam às operações imunes de exportação. O Recurso Especial do contribuinte foi parcialmente conhecido e, na parte conhecida, negado provimento;

– **AIIM N. 4023426:** Levantamento fiscal. O melaço de cana-de-açúcar como subproduto destinado à indústria de ração corresponde à mercadoria tributada. Falta de estorno de crédito na venda de óleo diesel. Emissão de documento com valor do imposto em operações sujeitas à Substituição Tributária. Recurso Especial da Fazenda Estadual conhecido e provido;

– **AIIM N. 4090694:** Restou decidido que vício da Ordem de Serviço Fiscal não contamina o lançamento tributário. Elemento formal de procedimento e ausência de prejuízo. Recurso Especial da Fazenda Estadual conhecido e provido e;

– **AIIM N. 4041356:** Infração relativa à documentação fiscal em entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria desacompanhada de documentação

fiscal hábil. Em razão da inexistência de comprovação de atividade passível de homologação, foi aplicada a regra do art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial. Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e provido.

A partir deste momento, passemos à abordagem de precedente acerca do tema delimitado no início deste artigo, qual seja, a falta de fundamentação de AIIM lavrado por crédito indevido em decorrência da acusação de entrada de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento.

Pois bem. O TIT/SP, no julgamento do AIIM n. 4.063.767-0 (à época, 5ª Câmara Julgadora), teve a oportunidade de analisar este AIIM, no qual, antes da lavratura, o contribuinte foi notificado a fornecer notas fiscais relativas às mercadorias que embasaram o crédito lançado em GIA.

Diante disso, o contribuinte apresentou planilha e notas fiscais e o Fisco lavrou o AIIM por entender que se tratava de mercadoria adquirida para uso e consumo do estabelecimento, o que não daria direito ao crédito de ICMS.

No Relatório Circunstanciado do AIIM, não havia explicação da Fiscalização acerca dos motivos que levaram à conclusão de que tais produtos teriam a referida natureza, limitando-se a expressar apenas que *“o contribuinte atendendo a notificação, entregou os documentos solicitados, discriminando o material de uso e consumo que foi interpretado como insumo com créditos de ICMS aproveitados e as respectivas notas fiscais que os originaram bem como seu registro”*. De acordo com o voto condutor (acompanhado por unanimidade), o Fisco apenas explicou a autuação por ocasião da Manifestação à Defesa apresentada pelo contribuinte.

Ainda, segundo o aludido voto: *“É inegável que essas informações deveriam estar descritas no relato que*

acompanha o auto de infração, de modo que o contribuinte, no momento da apresentação de sua defesa, pudesse refutar tais informações”.

E continua: “Lavrar o auto de infração com todas as penalidades decorrentes da verificação da infração tributária requer motivação mínima que levou a Fiscalização a constituir o crédito tributário. No presente caso, ainda que o contribuinte tenha se creditado indevidamente de produtos que não ensejam direito ao crédito, o Fisco, como autoridade administrativa que tem seus atos vinculados, deveria explicar por qual razão entende que os produtos constantes nas notas fiscais são utilizados para consumo do próprio estabelecimento”

A nosso ver, a inobservância e cumprimento de um dos requisitos inerentes ao AIIM, por colocar em risco o exercício do direito de defesa e o contraditório, não corresponde a mero erro de forma passível de retificação.

Diante disso, observa-se que o AIIM aqui analisado foi cancelado por falta de fundamentação por parte do Fisco, em nítida ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, além de violação ao artigo 34 da Lei n. 13.457/09 (que rege o Contencioso Administrativo Tributário no Estado de São Paulo), o qual enumera os requisitos necessários do lançamento tributário, em especial, a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu, além da obrigatoriedade de sua instrução com documentos, demonstrativos e demais elementos materiais comprobatórios da infração.

Por oportuno, voltando ao caso concreto, saliente-se que, em face da decisão que cancelou o AIIM, a Fazenda do Estado de São Paulo interpôs Recurso Especial, que não restou

conhecido por unanimidade, pela colação de paradigmas inaplicáveis ao caso.

Diante do julgado aqui abordado, podemos concluir que o TIT/SP sinaliza que o AIIM deve ser lavrado com satisfatória fundamentação, sob pena de cancelamento.

No dia a dia, observamos que AIIM's desta natureza (creditamento indevido em função da natureza dos produtos adquiridos) muitas vezes são decididos pelo mérito propriamente dito, sem que haja uma observância mais detida acerca da fundamentação fiscal.

Precedentes como o aqui tratado, sem sombra de dúvidas, têm o condão de contribuir com o aperfeiçoamento de todos os envolvidos na relação processual, quais sejam: Fisco, Representantes das Partes e Julgadores, a fim de que sejam lavrados e mantidos ou não os lançamentos com a rigorosa observância do quanto exposto neste artigo.

Rodrigo Helfstein
Luzia Corrêa Rabello

56. Pessoa jurídica com diversos estabelecimentos e o IPVA

A definição da capacidade ativa do IPVA à luz da jurisprudência do STF e a impossibilidade de análise pelo TIT

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ/SP) deflagrou no fim de 2020 a **operação “Nomas”**, objetivando cobrar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de locadoras de veículos. Identificou-se cerca de 5.600 automóveis de propriedade de locadoras que, apesar de serem disponibilizados neste Estado, foram licenciados em outras Unidades da Federação. De acordo com dados oficiais, o débito de **IPVA** somente do exercício de 2019 seria de aproximadamente R\$ 11 milhões.

A SEFAZ/SP ainda informou que as locadoras seriam notificadas da aplicação da alíquota de 4% do IPVA, em vista da revogação, pela Lei n. 17.293/2020, do § 1º do art. 9º da Lei n. 13.296/2008, que reduzia em 50% a alíquota para os veículos das locadoras registrados no Estado de São Paulo.

O assunto ganhou especial relevância com as discussões travadas no Supremo Tribunal Federal (STF) através do julgamento da ADI 4.612/SC, do RE 1.026.605/MG (Tema 708 de repercussão geral) e da ADI 4.376/SP. Assim, ainda que o IPVA não seja tema normalmente julgado pelo TIT, em razão dos valores das autuações serem inferiores à alçada recursal de 20 mil UFESP's ou R\$ 581.800,00, optamos no presente artigo

por apresentar aspectos da atual jurisprudência, analisando suas possíveis repercussões em âmbito administrativo.

Muito embora as locadoras possuam estabelecimentos em diversos Estados, os veículos são comumente licenciados no local de sua sede, ou de um determinado estabelecimento, o que não parece haver óbice na legislação que trata da pluralidade de domicílios. Ocorre que com tal procedimento as locadoras visavam concentrar o licenciamento dos veículos em Estados com alíquotas do IPVA mais baixas, o que motivou a publicação de legislações estaduais (como no Estado de São Paulo) visando atrair o recolhimento do imposto.

Esse é o objeto da ADI 4.612/SC, que trata da constitucionalidade da Lei n. 7.543/88 do Estado de Santa Catarina. O voto do Min. Relator Dias Toffoli determina que o pagamento do IPVA deve ocorrer para o Estado da filial da locadora em que os veículos são habitualmente locados ou disponibilizados para locação, ou seja, onde presumidamente circulem.

Importante ressaltar que a Lei paulista n. 13.296/2008 possui artigos semelhantes ao da lei catarinense como, por exemplo, o que define o momento da ocorrência do fato gerador do IPVA de veículos de empresas locadoras como sendo a

“data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado.” (art. 2º, IV, da lei catarinense e art. 3º, X, b, da lei paulista)

Já no RE 1.016.605/MG discutiu-se a constitucionalidade de lei mineira que exige o IPVA de pessoa jurídica lá sediada e domiciliada, mesmo com veículo licenciado em outro Estado, no caso, em Goiás. Em síntese, discutiu-se se o IPVA é devido para o local do licenciamento ou no domicílio do contribuinte. O voto vencedor do

Min. Alexandre de Moraes fixou a seguinte tese de repercussão geral: “*A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.*”

A legislação do Estado de São Paulo é questionada na ADI 4.376/SP que ainda está em trâmite no STF. Após o voto do Min. Relator Gilmar Mendes, que julgava parcialmente procedente o pedido inicial para declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, *b*, da Lei n. 13.296/2008, o Min. Dias Toffoli pediu vista dos autos.

Considerando o atual cenário das decisões proferidas pelo STF, cremos pertinente apresentar os comentários sobre a capacidade ativa do IPVA.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabeleceu como fato gerador do IPVA ser proprietário de veículo automotor, o que resulta em uma relação de pertencimento que se estabelece entre o veículo (objeto) e o sujeito (proprietário): o primeiro pertence ao segundo.

A propriedade é exercida em qualquer lugar, independentemente de onde estejam localizados fisicamente o proprietário e o veículo automotor. Esse fato expõe as dificuldades relacionadas à definição do local para o qual o IPVA é devido, pois não há indicação natural do lugar em que se exerce a propriedade e, conseqüentemente, para onde o imposto deve ser pago. Por isso, a definição do local para o qual o IPVA é devido depende da eleição de um critério compatível com a materialidade do imposto.

Nesse contexto, em sendo omissa a CF/88 sobre o critério espacial do IPVA, o elemento de conexão mais seguro para

determinar o local de ocorrência do fato gerador é o domicílio do proprietário.

Em relação às pessoas jurídicas de direito privado, não nos parece haver dúvidas de que os artigos 75 do Código Civil e 127 do CTN admitem a pluralidade de domicílios, fato esse que traz o seguinte questionamento: a quem cabe a exigência do IPVA quando a propriedade do veículo for exercida por pessoa jurídica que possui estabelecimentos em diversos Estados?

Considerando que a propriedade é exercida independentemente do local onde se encontrem proprietário e veículo e que a pessoa jurídica é uma entidade única, ainda que possua diversos estabelecimentos, é possível sustentar que a ela caberia definir dentre seus estabelecimentos aquele que será considerado domicílio para exigência do IPVA. E essa opção seria feita por meio do registro do veículo no órgão de trânsito estadual, conforme o Código de Trânsito Brasileiro (art. 120), que também elege o domicílio como critério.

Admitir essa possibilidade não objetiva fomentar e compactuar com fraudes, consistentes na simulação da existência de falsos domicílios, resultando no registro de veículos e pagamento indevido do IPVA para Estados onde a empresa não possui estabelecimentos. Tais práticas devem ser coibidas.

Contudo, havendo efetivamente estabelecimentos operacionais da empresa em diversos Estados, ou seja, ocorrendo a pluralidade de domicílios, é possível admitir que a ela caiba a opção de eleger aquele que servirá de domicílio para o registro e, conseqüentemente, a exigência do IPVA.

Não foi esse, contudo, o entendimento adotado pelo STF na ADIN 4.612/SC e no RE 1.016.605/MG. Nesse úl-

timo julgado, inclusive, o Min. Alexandre de Moraes expressamente consignou que seu voto não tratava da hipótese da pluralidade de domicílios, decidindo-se, como visto, que a CF/88 autoriza a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

À primeira vista, poder-se-ia concluir que a decisão teve o domicílio como único critério para a definição do local para o qual o IPVA é devido. Contudo, a leitura dos debates e dos votos revela que outros elementos foram levados em consideração e tiveram papel determinante para a adoção daquele entendimento. Já na própria ementa identifica-se que o local em que circula o veículo foi levado em consideração, produto da presunção de que a circulação ocorre no local do domicílio do proprietário. A esse, aliou-se o argumento de que os recursos provenientes do IPVA, decorrentes da repartição de sua arrecadação (art. 158, inciso III, da CF/88) deve fazer frente às despesas dos Municípios para reparar as vias desgastadas pelo uso. Outro ponto bastante salientado foi a possibilidade de ocorrer fraudes, consistentes no registro de veículos com a falsa comunicação de domicílio.

Já na ADIN n. 4.612/SC, o voto do Min. Toffoli privilegiava uma vinculação entre o veículo objeto da locação e o estabelecimento a que o mesmo é normalmente locado. Define, assim, que o IPVA devido por empresas locadoras deve ser pago ao Estado onde localizado o estabelecimento ao qual está vinculado o veículo.

Parece-nos, portanto, que os julgados do STF deixaram de lado a pluralidade de domicílios e a possibilidade de que os contribuintes optem por defini-lo, para fins de exigência do IPVA, nas situações em que possuam efetivos estabelecimentos operacionais em diversos Estados. Por isso, salvo engano, em

que pese as decisões do STF, o tema ainda poderá gerar conflitos, justamente nos casos das pessoas jurídicas que possuem pluralidade de domicílio.

Apesar disso, ainda que relevante a matéria posta nos referidos julgados, a discussão passa ao largo da apreciação pelo TIT, pois, em geral, os lançamentos de IPVA são inferiores ao valor de alçada recursal. Contudo, uma mesma pessoa jurídica, como ocorre com as locadoras, pode ter constituído contra si vários autos de infração de IPVA que isoladamente não superariam o valor de alçada do TIT, mas que somados poderiam ser objeto de recurso à corte administrativa. Estes contribuintes são privados do reexame da matéria pelo colegiado paritário e imparcial, ainda que seus débitos somados tenham valor significativo.

A revogação do valor de alçada para recurso no processo administrativo fiscal é uma das alterações da Lei n. 13.457/2009, propostas pelo Projeto de Lei n. 367/2020 em trâmite na ALESP, de autoria do Deputado Sergio Victor, como já analisado no âmbito deste Observatório. A referida revogação tem por justificativa possibilitar que os contribuintes tenham amplo acesso ao TIT.

Com intuito de aperfeiçoar o projeto, a OAB/SP – Seccional Pinheiros, por meio de sua Comissão de Direito Tributário e Constitucional, encaminhou ofício ao seu autor, sugerindo, dentre outros pontos, a diminuição do valor de alçada recursal para 2.500 UFESPs e não a sua revogação, o que garantiria a eficiência administrativa e o duplo grau de jurisdição.

Conclusão

Apesar das manifestações do STF e da relevância econômica que o tema pode vir a ter para pessoas jurídicas com

pluralidade de domicílios, o IPVA ainda poderá gerar conflitos e discussões entre os Estados e os contribuintes. E, se não forem alteradas as regras de acesso recursal do Estado de São Paulo, o TIT poderá não contribuir com a discussão.

Erika Garcia Cunha Melo
Cassiano Inserra Bernini

57. Alíquota aplicada em operações interestaduais

Câmara Superior confirma alíquota aplicável em operações interestaduais com destinatárias que pratiquem atividades mistas

No período de 18 a 30 de janeiro de 2021, verificamos que o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) iniciou seus trabalhos a todo vapor, com a publicação de 31 acórdãos julgados pela Câmara Superior, merecendo destaque a decisão proferida no Auto de Infração n. 4.084.812-7, que abordou um tema com jurisprudência ainda não pacificada no Tribunal.

A matéria tratada é relativa à aplicação da alíquota correta em operações interestaduais quando a empresa destinatária da mercadoria possuir atividade mista, notadamente as concessionárias de saneamento básico.

Até o advento da Emenda Constitucional 87/2015, a nossa Constituição previa que caberia ao contribuinte remetente a aplicação e o destaque do imposto na saída da mercadoria pela alíquota interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto, e pela alíquota interna (cheia), no caso de o destinatário não ser contribuinte dele, ou seja, consumidor final daquela mercadoria.

Assim, abriam-se grandes discussões com relação à remessa de mercadorias a empresas que possuem atividade mista, como é o caso em análise, onde se trata de empresas de tratamento de água.

Temos no Tribunal decisões com entendimentos variados sobre o tema.

Grande parte das discussões nas instâncias ordinárias repousa primordialmente no fato de uma empresa prestadora de serviços estar sujeita à inscrição estadual (cadastro de contribuintes do ICMS no Estado) e se este fato, por si só, exterioriza a condição de contribuinte do imposto, ou se caberia a comprovação da condição de contribuinte das empresas destinatárias.

Importante notarmos que tal discussão não é exclusiva às empresas de tratamento de água e esgoto, mas também a diversas outras empresas prestadoras de serviço e que também têm o comércio e indústria como atividades, como é o caso das empresas de construção civil, mineradoras, dentre outras tantas.

Em relação, especificamente, às empresas de construção civil e às de tratamento de água, vale destaque que os próprios Tribunais Superiores já definiram que tais empresas não se submetem à incidência do ICMS em suas atividades principais, pois não são consideradas contribuintes do imposto.

Editada em 2010, a Súmula 432 do Superior Tribunal de Justiça – STJ dispõe que *“as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais”*.

O entendimento subjacente à súmula é o de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, mesmo que sejam obrigadas a obter inscrição estadual, e mesmo que sejam contribuintes deste imposto em hipóteses pontuais (quando simplesmente revendem a mercadoria adquirida ou quando fabricam o insumo a ser empregado na obra de construção civil).

Da mesma forma, no que concerne às empresas cuja atividade principal é o tratamento de água, foi firmado entendimento no julgamento do RE n. 607.056, realizado pelo STF em rito de repercussão geral, que definiu:

“Tema 326: O ICMS não incide sobre o fornecimento de água tratada por concessionária de serviço público, dado que esse serviço não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.”

Com base nos entendimentos acima, emanados do judiciário, o Fisco Paulistano entende, de plano, que tais empresas, em quaisquer situações, não são contribuintes do imposto e, consequentemente, exige o recolhimento nas saídas interestaduais pela alíquota interna, lavrando autos de infração para a cobrança da diferença pela suposta incorreção.

Em pesquisa sobre o tema, verificamos que a Câmara Superior, anteriormente, já havia se debruçado sobre a questão, entendendo que, não bastaria a mera inscrição no cadastro de contribuintes para que uma empresa prestadora de serviços – no caso uma construtora – seja considerada contribuinte do imposto; caberia ao contribuinte comprovar a habitualidade na prática de operações de circulação de mercadorias (AIIM n. 3.080.134-5).

Em outra ocasião, a Câmara Superior acabou não conhecendo do Recurso Fazendário e mantendo a decisão que cancelou a exigência fiscal na remessa de mercadorias para empresa de fornecimento de água e de saneamento estabelecida em outras Unidades da Federação, entendendo que, no caso, havia sido comprovado que a destinatária era contribuinte do ICMS e tinha inscrição Estadual para o recolhimento do imposto nas operações de fornecimento de água em caminhões pipa (AIIM 4.041.501-6).

Fazemos destaque necessário para uma decisão da Câmara Superior que adentrou ao mérito da questão (AIIM 4.019.901-0); na oportunidade, o Juiz Relator entendeu que a mera inscrição estadual não poderia dar ao destinatário da mercadoria a condição de contribuinte do imposto e ao remetente a possibilidade de aplicação da alíquota interestadual, definindo que a apuração da condição do destinatário deve ser feita caso a caso, para fins de definição da alíquota aplicável, verificando-se especialmente se o adquirente pratica ou não atividades sujeitas ao ICMS.

Abriu-se divergência com o voto vista do Juiz Edison Aurélio Corazza, que restou vencedor, definindo da mesma forma que a decisão ora em pauta, no sentido de que a empresa destinatária que exerce atividade mista de prestação de serviços e circulação de mercadorias é contribuinte do ICMS, independentemente de quaisquer outras provas.

Conforme adiantado linhas acima, a decisão aqui sob análise (AIIM 4.084.812-7) trata de operações interestaduais, onde as destinatárias são concessionárias de saneamento básico. Na decisão, seguida à unanimidade, restou assentado que: *“Considerando a tese jurídica específica acolhida por esta Câmara Superior, quanto à condição das concessionárias de serviço público (CEDAE e outras companhias de água e saneamento) serem inscritas no cadastro do ICMS e serem contribuintes do ICMS, com razão a autuada. Portanto, sendo tais empresas destinatárias das operações interestaduais, e sendo contribuintes de ICMS, correta é a aplicação da alíquota interestadual. (...) Desse modo, acolho o entendimento da tese jurídica consagrado no paradigmático de que as companhias de saneamento básico possuem atividades mista e ainda continuam a ser contribuintes do ICMS.”*

Em pesquisa realizada nas Câmaras Julgadoras do TIT, verificamos que as decisões muitas vezes adentram sim ao questionamento das provas, diferentemente do quanto definido pela Câmara Superior, determinando ao contribuinte autuado que comprove a atividade principal da empresa destinatária e a realização de operações de circulação de mercadorias com habitualidade, não obstante serem empresas que possuem atividade mista.

Neste sentido, encontramos as seguintes decisões nos AIIMs: 4.079.499-4; 4.084.812-7; 4.018.750-0; 4.078.240-2; e 4.113.209-9.

Nos julgamentos acima, como visto, as Câmaras julgadoras, em dissonância ao entendimento da Câmara Superior, adentraram à questão probatória sobre a condição de (não) contribuinte das destinatárias das mercadorias nas operações interestaduais que possuem atividade mista.

Diante da análise aqui realizada, pudemos verificar que a Câmara Superior tem caminhado para pacificar a matéria em prol dos contribuintes, entendendo que nos casos em que a empresa destinatária possuir inscrição estadual e atividade mista de prestação de serviços e circulação de mercadorias, independentemente de provas de instrução do AIIM pelo Fisco ou pelo contribuinte, tal fato bastará para a aplicação da alíquota interestadual pelo remetente paulista.

Com a pacificação deste entendimento, restará às Câmaras Julgadoras um julgamento mais célere da questão, não necessitando se debruçar em questões probatórias sobre as notas fiscais, a aplicação das mercadorias e seu respectivo destino final nas operações autuadas.

Sulamita Szpizkowski Alayon
Michele Markus

58. O Crédito do ICMS na aquisição de mercadorias

Câmara Superior afasta direito ao crédito do ICMS em compras de mercadorias não empregadas no processo industrial

Com a promulgação da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 foram estabelecidas disposições relativas ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens e mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente havendo, inclusive, a previsão de direito ao crédito referente à entrada de mercadoria destinada a uso e consumo a partir de 1998, que foi sucessivamente prorrogado para 2000, 2003, 2007, 2020 e atualmente 2033 – (Artigos 20 e 33 da LC 87/96).

Questão relevante refere-se ao direito ao crédito de ICMS nas entradas de mercadorias que não forem empregadas para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização, que na aceção do artigo 66, inciso V, do RICMS/2000 são consideradas de uso e consumo, cujo crédito é vedado.

Tal fato tem originado decisões divergentes nas Câmaras integrantes do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT).

A respeito do assunto, a Consultoria Tributária tem exarado entendimento no sentido de que tais mercadorias não geram direito a crédito de ICMS.¹

¹ **RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 22524/2020**, de 06 de janeiro de 2021 – disponibilizada no site da SEFAZ em 07/01/2021.

O objetivo do presente é analisar o AIIM n. 4.090.184-1 lavrado em virtude do contribuinte ter-se creditado indevidamente do ICMS decorrente de escrituração nos livros registros de entradas de mercadorias não utilizadas diretamente no processo produtivo, tendo sido mantido em decisão de primeira instância.

Contudo, na apreciação do Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte, a Oitava Câmara Julgadora deu provimento parcial ao recurso, cujo trecho do voto da Juíza Relatora Dra. Rose Sobral destaco:

“22) Do confronto entre os produtos constantes na citada decisão normativa e os produtos objeto da acusação, listados no Demonstrativo I, fls. 14 e seguintes, alguns deles são indicados expressamente na decisão normativa como passíveis de creditamento, ou seja, eletrodos, acetileno e oxigênio. De outro giro, demais gases e argônio podem ser aceitos por similaridade. Neste passo, tais materiais devem ser excluídos da acusação, frisando-se que os mesmos foram especificados pelo interessado em fls. 4464 de seu Recurso Ordinário, correspondendo aos “ns. 1 a 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 a 47, 48 a 52, 54 a 68, 70 a 73, 75, 76, 78, 79, 81, 82, 87, 88, 93a100, 108, 110, 113, 114, 121, 122, 124 a 128, 135, 138, 141 a 147, 157, 161, 164 a 166, 179 a 181, 184 a 188, 203, 207, 208, 213, 216 a 218, 223, 224, 226, 228 a 235, 237 a 250, totalizando 152 itens...”

23) Sobre tais itens, mantenho a posição que adotei quando do julgamento do AIIM 3.146.484, envolvendo o mesmo contribuinte. Analisando as acusações vertidas nos itens

“ICMS – Crédito – Fresas, pastilhas, machos, brocas, alargadores e brunidores utilizados como ferramentas no processo produtivo.

Os materiais trazidos à análise não devem ser considerados insumos de produção da espécie “produto intermediário” nem da espécie “material secundário”, e sim material de uso e consumo do estabelecimento.”

3 e 4 daquele auto de infração, exclui das exigências eletrodos e oxigênio, mantendo, no mais, as práticas infracionais.”

Desse modo, a decisão assegurou ao contribuinte o direito ao crédito dos demais gases e argônio por similaridade àqueles considerados passíveis de crédito, com base no item 3.1 – insumos da **Decisão Normativa CAT 01/2001**.

Cabe ressaltar que a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) é no sentido de que as mercadorias (ex. telas, mantas e feltros) são adquiridas pelo contribuinte para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim².

Assim, no entendimento do STJ verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96.

Em 19/01/2021, na apreciação do Recurso Especial interposto pela Fazenda Pública face ao provimento parcial do Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte referente ao AIIM n. 4.090.184-1 em comento, a Colenda Câmara Superior do TIT deu provimento ao recurso da Fazenda Pública para restabelecer a exigência fiscal como posta na exordial.

Em voto vista, o Juiz Marco Teixeira, após apontar que a Decisão Normativa CAT 01/2001 exige que “os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo...”, “o que faz que tal norma tenha aplicabilidade diferente em função do ramo de atividade”, fundamentou sua decisão

² (REsp 1366437/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2013, DJe 10/10/2013).

com base na jurisprudência pacificada pelo STF, conforme julgamento do RE 689001/RS, Relator Ministro Dias Toffoli, em 22 de junho de 2017, cujo trecho destaco:

“09. A questão de se poder creditar de materiais que não se consomem integralmente no processo produtivo já está pacificada pelo STF, conforme julgamento do RE 689001/RS, Relator Ministro Dias Toffoli, em 22 de junho de 2017, a seguir transcrito:

“(…) Como se vê, de acordo com as balizas fixadas no acórdão recorrido, não pende controvérsia acerca da classificação dos bens intermediários que gerariam o direito ao crédito. O Tribunal de origem com base diretamente no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, concluiu que gera direito a crédito de ICMS a aquisição de bens intermediários que, sem se integrarem ao produto final, são utilizados ou consumidos no processo de industrialização. Verifica-se que o entendimento da Corte a quo destoa da orientação do Supremo Tribunal Federal. (…)

...

Acerca dos produtos intermediários, sujeitos ao crédito físico, também é firme a jurisprudência da Corte no sentido de que somente aqueles que integram fisicamente o produto final é que gera o direito ao crédito, o que não ocorre no caso concreto, conforme assentado no Tribunal de origem.”

Pelo exposto, verifica-se que a jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal é contrária ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça, não conferindo direito ao crédito aos materiais que não integram ou não são consumidos no processo produtivo³.

³ AI n. 418.729/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4/3/05; RE n. 540.588/MG-AgR, Primeira Turma, Relator Ministro

Nesse sentido, a recente decisão da Câmara Superior do TIT, prolatada por maioria de votos, consigna que “somente o crédito físico é que pode ser admitido”, seguindo a orientação majoritária dos acórdãos publicados no período de 1º de agosto de 2009 a 31 de maio de 2017, que foram objeto da pesquisa realizada no âmbito da primeira fase do Observatório do TIT, sob o título **Direito ao Crédito de ICMS**.

Em pesquisa sobre o tema destacamos ainda os seguintes processos administrativos:

Processo DRT-04-262540/2009 – AIIM n. 3.111.479-9 – Acusação de Crédito indevido referente a material de uso e consumo (Item I.3). Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e provido pela Câmara Superior para o fim de restabelecer na íntegra as acusações descritas nos itens 1.3 e I.4 do AIIM.

Processo/Número AIIM 4.097.553-8 – Acusação: crédito indevido referente a material que não se consome no processo produtivo. Recurso Ordinário Conhecido e Não Provido. Recurso Especial interposto pelo contribuinte pendente de julgamento pela Câmara Superior.

Conforme se verifica, as Câmaras Julgadoras têm proferido decisões conflitantes sobre o direito ou não ao crédito na entrada de mercadorias que não forem empregadas para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização.

Assim, torna-se relevante a pacificação desse entendimento pela Câmara Superior, de modo a tornar os julgamentos

Dias Toffoli, DJe de 21/3/13; ARE n. 970.323/DF, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 15/2/17; ARE n. 725.544/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 4/9/13.

mais céleres pelas Câmaras Julgadoras do Egrégio Tribunal de
Impostos e Taxas.

Odilo Sossoloti

59. A esdrúxula sujeição passiva do ICMS por erro na Devec

Mais um exemplo de banalização da solidariedade tributária

Pretendo aqui abordar tema bastante específico, mas que vez ou outra é objeto de processos administrativos que alcançam o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo e que bem retrata os correntes maus tratos à solidariedade, tal qual legalmente prescrita em matéria de ICMS: trata-se da atribuição de responsabilidade ao consumidor de energia elétrica adquirida em ambiente de contratação livre pelo pagamento do ICMS não recolhido pela distribuidora em razão de erro na Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica (DEVEC) em Ambiente de Contratação Livre.

Não pretendo abordar aqui qualquer conduta fraudulenta por parte do consumidor de energia elétrica, o que lhe atrairia a solidariedade imposta pelo inciso XII do artigo 11 do RICMS/SP, cujo fundamento de validade é o artigo 9º, inciso XII, da Lei n. 6.374/89. Tal hipótese de sujeição passiva o legislador vinculou à prova do concurso para a sonegação do imposto, a qual, quando provada, implica crime tipificado no artigo 71 da Lei n. 4.502/64 ou ainda no artigo 1º da Lei n. 8.137/90. Não é disso que ora trato.

Também não abordarei neste curto espaço o tema já bastante esgotado do interesse comum de que trata o inciso XI do artigo 9º da Lei n. 6.374/89. Embora seja pertinente à questão que enfrentarei, adoto aqui como premissa o descabimento da

banalizada solidariedade por “interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal”, alinhando-me à doutrina e à jurisprudência que afastam tal possibilidade em relações bilaterais¹.

Descartadas tais situações em delimitação do objeto de meu estudo, ora trato **atribuição de solidariedade pelo ICMS ao adquirente da energia elétrica, em ambiente de contratação livre, pelo cometimento de erro no preenchimento de mais uma das muitas obrigações formais** – chamem-nas de deveres instrumentos ou obrigações acessórias – atribuídas em insuportável demasia aos contribuintes, qual seja, a já apontada DEVEC. É o que tratei em voto que proferi no julgamento do **AIIM 4.117.055-6**, em sessão de 18 de fevereiro de 2021 da Sexta Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

Para confirmar ou infirmar a possibilidade de exigência do ICMS do adquirente de energia elétrica, hei de passar pelo ordenamento jurídico, identificando as hipóteses de sujeição passiva do imposto que se aproximem da situação ora isolada para estudo, iniciando referido trajeto pela Lei Complementar n. 87/96. Dita seu artigo 9º, parágrafo 1º, inciso II, que a responsabilidade “(...) poderá ser atribuída (...) às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação”.

¹ Vide RECURSO ESPECIAL n. 884.845/SC (Relator Ministro Luiz Fux – Primeira Turma – DJe 18/02/2009), com expressa citação à lição, em mesmo sentido, de Paulo de Barros Carvalho (“Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220).

Portanto, é determinação de lei complementar, no exercício de competência que atribui a Lei Maior, que, a não ser em extravagantes situações devidamente previstas em lei, tal como a sonegação, que apenas às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica pode ser atribuída a condição de contribuinte ou de responsável pelo imposto. Nenhuma menção, pois, aos adquirentes.

Passando à legislação paulista, o artigo 8º da Lei n. 6.374/89 dispõe, em seu inciso VI, que são sujeitos passivos por substituição, quanto à energia elétrica, “(...) a empresa geradora, a distribuidora ou qualquer outra que comercializar energia elétrica, relativamente ao imposto devido nas operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes (...)”. Mais uma vez, agora no âmbito legal paulista e em devido alinhamento com a legislação complementar, o adquirente de energia elétrica continua fora da sujeição passiva do ICMS.

Descendo mais um degrau na cadeia de positivação, surge o artigo 425 do RICMS/SP, que estabelece que a “(...) responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção, fica atribuída à empresa distribuidora, responsável pela operação de rede de distribuição no Estado de São Paulo, que praticar operação relativa à circulação de energia elétrica, objeto de saída por ela promovida, destinando-a diretamente a estabelecimento ou domicílio situado no território paulista para nele ser consumida pelo respectivo destinatário, quando este, na condição de consumidor, estiver conectado à linha de distribuição ou de transmissão, integrante da rede por ela operada, em razão da execução de (...) contratos de conexão e de uso da respectiva rede de distribuição, com ela firmados para fins do consumo da energia elétrica adquirida pelo destinatário por meio de contratos de comercialização

por ele avançados, ainda que com terceiros, situados neste ou em outro Estado, em ambiente de contratação livre (...)”.

Novamente a sujeição passiva do ICMS não alcança o adquirente da energia elétrica, ao qual, porém, o parágrafo segundo do citado artigo 425 impõe que “(...) deverá, para fins da apuração da base de cálculo, prestar, à Secretaria Fazenda, declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica”. Completa ainda o parágrafo terceiro do mesmo artigo 425 do RICMS/SP que: “Na ausência da declaração de que trata o § 2º ou quando esta, a critério do fisco, não merecer fê, a base de cálculo do imposto (...) será o preço praticado pela empresa distribuidora em operação relativa à circulação de energia elétrica objeto de saída, por ela promovida sob o regime da concessão ou permissão da qual é titular, com destino ao consumo de destinatário, situado no território paulista, em condições técnicas equivalentes de conexão e de uso do respectivo sistema de distribuição”.

E, finalmente, o parágrafo 4º do multicitado artigo 425 do RICMS/SP outorga à Secretaria da Fazenda a disciplina específica para fins do cumprimento de tais obrigações.

Por conseguinte, o RICMS/SP, como não poderia deixar de ser por força de sua adstrição aos termos da lei, mantém a sujeição passiva do imposto na pessoa da distribuidora, sem em momento algum deslocar tal sujeição para o adquirente, mas já prescrevendo o dever de ele prestar, para fins da apuração da base de cálculo, declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, conforme disciplina específica da Secretaria da Fazenda.

Ainda o RICMS/SP, ao regulamentar com mais profundidade as operações com energia elétrica em seu Anexo XVIII, contempla uma Seção inteira para tratar “DAS OBRIGAÇÕES

TRIBUTÁRIAS ATRIBUÍDAS ÀS DEMAIS PESSOAS” em operações com energia elétrica. Todavia, em momento algum o referido Anexo prescreve – o que se daria ao arrepio da lei – a obrigação do adquirente, seja originária, supletiva ou solidária, pelo pagamento do ICMS.

Por fim, chegamos à Portaria CAT 97/2009, a qual, em seu longo artigo 2º, disciplina a aludida obrigação do adquirente da energia elétrica de entregar a Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre – DEVEC, o que faz extrapolando as disposições normativas hierarquicamente superiores ao atribuir-lhe, além do dever de prestar declaração do “valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica”, também o dever de prestar diversas outras informações deveras complexas².

Pois bem. Em que pese o parágrafo 2º do artigo 425 do RICMS/SP determine, ao adquirente, o dever de prestar “declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica” e a disciplina fazendária veiculada pela Portaria CAT n. 97/2009 exija diversas outras informações em tal declaração, certo é que tampouco esta norma administrativa desloca a sujeição passiva do imposto ao adquirente, como não poderia deixar de ser.

Ademais, tampouco existe – nem poderia existir – qualquer sanção veiculada na citada Portaria CAT para erro, omissão ou falta de entrega da DEVEC. Já a Lei n. 6.374/89, em seu artigo 85, inciso V, alínea “p”, impõe, em caso de “irregularidade de escrituração não prevista nas alíneas anteriores, multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações a que se refira a irregularidade”, ao passo que sua alínea “r”, tipificando nitidamente uma conduta dolosa, prescreve

² Devido à extensão do dispositivo mencionado, vide < <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat972009.aspx> >

multa de 100% (cem por cento) do valor das aquisições de energia elétrica por “transmitir informação em meio digital contendo dados falsos quanto à aquisição de energia elétrica em ambiente de contratação livre”.

A propósito, quero eu crer que, no caso da alínea “r” acima, em que a hipótese infracional demanda falsidade nos dados da DEVEC, poder-se-ia falar na solidariedade do artigo 9º, XII, da Lei Estadual, uma vez que, nos termos do artigo 71 da Lei n. 4.502/64, ter-se-ia sonegação, evidentemente desde que provada. Tal circunstância, porém, não se verifica na situação de cometimento de mero erro na DEVEC, à qual entendo aplicável somente a multa da alínea “p” anteriormente mencionada, na monta de 1% do valor das operações por irregularidade de escrituração não prevista em outras alíneas do inciso V do artigo 85 da Lei n. 6.374/89. Em tal hipótese, porquanto ausente a sonegação, não há possibilidade de exigência do imposto do adquirente da energia elétrica, mormente diante da inexistência de qualquer outra autorização legal para tanto.

De outro lado, isso não quer dizer que o Fisco Estadual, apurando alguma diferença entre o consumo de energia elétrica e a DEVEC, não possa direcionar a exigência do imposto da Distribuidora de Energia Elétrica. Evidentemente, o Estado pode e deve exigir o imposto da Distribuidora de Energia Elétrica, pois é a ela que a lei atribui a sujeição passiva do ICMS.

Assim, em momento algum estou a propor a impossibilidade de exigência do ICMS devido em operações com energia elétrica no mercado de contratação livre quando apurada alguma diferença entre o que consumido e o que declarado na DEVEC, o que é um direito do Estado. Todavia, o adquirente da energia elétrica que cometeu mero erro no preenchimento dessa complexa obrigação jamais poderia assumir na hipótese a

sujeição passiva do ICMS, haja vista a absoluta ausência de autorização legal, cabendo ao Estado, pois, direcionar a exigência do imposto à concessionária distribuidora de energia elétrica, sem prejuízo da simultânea possibilidade de cobrança, contra o adquirente, da citada multa da alínea “p” do inciso V do artigo 85 da Lei n. 6.374/89, uma vez que esta é a única pena que legalmente lhe cabe.

É o que, enfim, e encampando *ipsis litteris* a fundamentação do meu voto alhures citado, decidiu a Câmara Superior em sessão de 25 de março de 2021 no julgamento do **AIIM 4.047.212-7**.

Juliano Di Pietro

60. Decadência e infrações de obrigações acessórias

Entre a matéria de direito e de fato para aplicação da decadência em infrações de obrigações acessórias

Poucos temas têm sido amplamente debatidos há décadas, no âmbito do processo administrativo, e permanecem, até hoje, ocupando o centro de inúmeros debates acerca da exata dimensão de seus efeitos normativos. A decadência é um deles, como demonstrou o resultado da minuciosa pesquisa realizada pelo Observatório TIT, publicada neste canal¹.

Naquela oportunidade, concluiu-se que: (i) no caso de infrações relativas ao não pagamento de tributos, aplica-se o art. 173, inc. I do CTN como regra geral, restringindo a aplicação do 150, §4º, do CTN apenas a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que houver antecipação de seu pagamento e desde que não esteja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; (ii) no caso de infrações relativas ao creditamento indevido do ICMS, a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) pacificou o entendimento de que a elas se aplica, exclusivamente, o art. 173, inc. I do CTN.

¹ Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-decadencia-08052018>>

De fato, essas são as duas principais situações, em volume, que encontramos nas discussões sobre a contagem decadencial no âmbito da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas.

No entanto, há outras aproximações sobre o tema que merecem destaque. O presente artigo visa a contribuir com a percuente pesquisa do Observatório TIT e tratar de um outro tema que igualmente tem sido objeto de reflexões por parte dos julgadores do TIT/SP e que, inclusive, foi objeto de recente discussão na Câmara Superior, por ocasião da análise de recurso especial interposto pela Fazenda Estadual no **AIIM n. 4.038.867-0**: a definição do prazo decadencial aplicável nos casos de descumprimento de obrigações acessórias.

A discussão, numa primeira vista, pode causar espanto: afinal, se o art. 150, §4º do CTN trata do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por que seria aplicado o mesmo dispositivo legal para a contagem do prazo decadencial para a lavratura de auto de infração no caso do descumprimento de obrigações acessórias?

Além disso, há inúmeros precedentes do Superior Tribunal de Justiça em que a aplicação do art. 173, I, do CTN é afirmada como regra nos casos de descumprimento de obrigações acessórias, pois “tratando-se, portanto, de obrigação acessória, cuja constituição se sujeita ao lançamento de ofício previsto no art. 149 do CTN e atrai a regra do art. 173, I, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial”, como foi decidido nos REsp 1.811.226/SP, REsp 1.528.524/PE, EDcl no REsp 1.384.832/RN etc.

O mesmo raciocínio tem sido adotado pelo TIT/SP, a exemplo da decisão proferida no **AIIM 4.087.609-3**, de relatoria de Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, no qual se afir-

mou que “[e]m relação ao descumprimento de obrigações acessórias não há atividade do contribuinte a ser homologada pelo Fisco, mas sim lançamento de ofício, pelo que deve ser aplicada a regra geral de decadência, prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Diante desse cenário, em que há jurisprudência firmada tanto pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto pelo TIT em plena confluência, é imediata a pergunta: por que o julgamento do recurso especial interposto no AIIM n. 4.038.867-0 mereceria destaque?

E a resposta encontra-se menos na tese em si sobre o prazo decadencial aplicável às infrações pelo descumprimento de obrigações acessórias e mais pela análise fática e definição de pressupostos para a aplicação da referida tese, à luz do caso concreto.

O caso em questão tratava de infração consistente na emissão de notas fiscais consignando declaração falsa quanto ao estabelecimento de destino, razão pela qual, à luz do entendimento firmado pela Câmara Superior do TIT/SP, a julgadora relatora Maria Augusta Sanches entendeu que “não há atividade a ser homologada pelo fisco, devendo ser realizado o lançamento de ofício, que é regido pela regra decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN”.

Entretanto, o que chama atenção no caso é a premissa do voto divergente do julgador César Eduardo Temer Zalaf, que restou vencedor no caso, em que, analisando a matéria fática dos autos, verificou que, **conquanto a infração fosse de emissão de documento fiscal com declaração falsa quanto ao estabelecimento de destino, na prática, haveria a cobrança de imposto**, razão pela qual, em que pese formalmente configurar

infração pelo descumprimento de obrigações acessórias, materialmente o crédito constituído pelo auto de infração tratava de exigência de obrigação principal.

O raciocínio foi construído a partir da constatação de que, na própria acusação, afirmava-se que “[e]stá sendo exigido, nos termos do artigo 5º do RICMS/00, a diferença de imposto decorrente do não preenchimento dos requisitos para utilização do benefício da redução de base de cálculo, previsto para operações internas com produtos destinados à cesta básica no artigo 3º do Anexo II do RICMS/00”.

Além disso, no caso concreto, não constava no Demonstrativo de Débitos Fiscais anexado no AIIM lavrado qualquer cobrança de multa acessória específica, mas do imposto que não teria sido pago, com seus consectários legais.

Nesse sentido, concluiu o julgador que “não havendo cobrança de obrigação acessória nada há de falar em lançamento de ofício ou imposição de multa por descumprimento (convertendo-se em obrigação principal) relativamente a penalidade pecuniária nos termos do art. 113, § 3º do CTN a reclamar assim a incidência da regra do art. 173, I do CTN”.

No mesmo sentido, o voto divergente do julgador Edison Aurélio Corazza, entendeu que “a exigência de multa por infração relativa ao descumprimento de obrigações acessórias se aplica e se refere às decisões do STJ cá citados, o que não se aplica aqui, onde o imposto é exigido”.

Portanto, o mérito da discussão não reside na tese em si, mas sobre o *distinguishing*² realizado pelos juízes com vista.

² Como explica Fredie Didier Jr., “fala-se em *distinguishing* (ou *distinguish*) quando houver distinção entre o caso concreto (em julgamento) e o paradigma, seja porque não há coincidência entre os fatos fundamentais discutidos e aqueles que serviram de base à *ratio decidendi* (tese jurídica) constante no

Sobre a aplicação do art. 173, inc. I do CTN para os casos de descumprimento de obrigações acessórias, não há discussão.

A proposta do voto vencedor é outra: não basta, para caracterizar uma infração de descumprimento de obrigações acessórias, uma análise formal sobre a infração indicada no AIIM, mas é necessário, antes, se ater a uma análise substancial, daquilo que efetivamente está sendo constituído e exigido no auto de infração lavrado: se há cobrança do principal – e ausente qualquer comprovação de dolo, fraude ou simulação –, aplica-se o art. 150, §4º do CTN, na medida em que houve um comportamento do contribuinte a ser homologado pelo fisco³.

Assim, passa a ser relevante uma análise fática de cada caso concreto, verificando aquilo que foi efetivamente constituído pela Administração tributária, por ocasião da lavratura do AIIM.

Dito de outro modo, o julgado acima possui o mérito de evidenciar que o pressuposto para se aplicar o art. 173, inc. I do CTN é a constatação de que aquilo que se exige é uma multa que se refira especificamente ao descumprimento de obrigação acessória, não abrangendo situações em que se exige o valor do imposto que teria deixado de ser recolhido.

Não há espaço para que o Fisco busque apenas o melhor dos mundos, exigindo o tributo devido, porém afastando a aplicação do art. 150, §4º do CTN e conferindo, a si mesmo, um

precedente, seja porque, a despeito de existir uma aproximação entre eles, alguma peculiaridade no caso em julgamento afasta a aplicação do precedente.” DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Vol. 2, 10. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015, p. 491.

³ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 570.

prazo maior de decadência sob a justificativa de o AIIM tratar de infração de obrigação acessória.

A partir do julgamento do AIIM **4.038.867-0**, é forçoso reconhecer, que caso opte o Fisco pela constituição e cobrança do principal, caberá a aplicação do art. 150, §4º do CTN para a contagem do prazo decadencial; caso opte o Fisco pela constituição e exigência apenas da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, a contagem do prazo decadencial será feita de acordo com o art. 173, inc. I do CTN.

Caio Augusto Takano

61. Da revisitação de provas no recurso especial

Questão relativa ao uso da premissa falsa permite uma nova análise de fatos e a admissão do recurso especial na Câmara Superior do TIT?

Abordaremos na coluna de hoje o interessante acórdão publicado no último dia 24 de fevereiro de 2021 proferido pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos de Taxas (TIT) nos autos do AIIM 4.019.119-9, que deu provimento ao recurso especial fazendário por entender que há a existência de premissa falsa na decisão recorrida, após o exame das provas acostadas aos autos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a questão posta nos autos se refere à possibilidade de manutenção da exigência fiscal relacionada ao item II.5 do AIIM, em que o Fisco Estadual acusa o contribuinte de deixar de emitir documentos fiscais de remessa simbólica ao industrializador, pelas entregas promovidas pelo seu fornecedor diretamente ao industrializador por sua conta e ordem¹.

Em síntese, a decisão recorrida proferida pela Terceira Câmara Julgadora havia afastado a cobrança do imposto em relação ao item II.5 sob o fundamento de que os valores das operações já teriam sido incluídos no levantamento fiscal, cujas diferenças houve a incidência do imposto, este devidamente pago

pelo contribuinte; bem como reduziu o valor da penalidade aplicada diante da exclusão do imposto com base no art. 527-A do RICMS/00.

Diante de tal decisão, a Fazenda Pública prosseguiu com a interposição de recurso especial requerendo a nulidade da decisão recorrida sob duas fundamentações: (i) por considerar que o imposto cobrado no item II.5 já teria sido exigido anteriormente, quando efetivamente tal situação não teria ocorrido, e (ii) o voto vencedor não teria verificado se o contribuinte preenchia os requisitos contidos no art. 527-A do RICMS/00.

No que tange à primeira fundamentação, em que a Fazenda Pública alega que a r. decisão recorrida se apoiou em premissa falsa, a decisão paradigmática trazida no apelo especial foi exarada no processo DRT 07 – 685888/2009, sendo devidamente aceita pela Câmara Superior.

Válido se faz transcrever parte do voto do Ilustre juiz Paulo Gonçalves Costa Jr. no acórdão paradigma supramencionado:

“A autuação decorre da constatação de que houve saídas sem emissão de notas fiscais, conclusão obtida através do exame de controles paralelos, sendo este substrato fático confirmado e consolidado nas instâncias ordinárias, tanto assim que foi mantida a penalidade.

A decisão recorrida, no entanto, afastou a exigência de imposto, sob a alegação de que o tributo teria sido ou poderia ter sido recolhido por substituição tributária, valendo-se da premissa de que a divergência entre os valores das entradas e das saídas não corresponderia ao montante apontado no Auto de Infração.

Certo é, entretanto, que o lançamento não decorreu de diferenças entre entradas e saídas registradas, mas da apreensão de controles paralelos. Nesse compasso, como esclarecido pela fiscalização, as saídas sem nota

correspondem, isto sim, a entradas sem notas, sem que tenha havido o recolhimento do ICMS por substituição tributária.

Tendo a decisão recorrida se baseado em premissa falsa e padecendo de válida fundamentação é caso de decretação de nulidade, devendo os autos retornar à instância ordinária para prolação de novo julgamento”

O juiz relator, Marco Antonio Veríssimo Teixeira, levando em consideração a decisão cotejada acima pela Fazenda Pública, deu provimento para anular a r. decisão recorrida, motivando o seu voto no sentido de que é falsa a premissa da r. decisão recorrida de que o imposto cobrado no item II.5 já foi cobrado nos itens I.1 e I.3, pois ao *examinar as planilhas de fls. 9 a 10 dos autos*, em seu entendimento, os valores são utilizados como ajustes para o cálculo da diferença no levantamento fiscal, sendo tais valores apenas uma fórmula para se chegar a um resultado final.

Na contramão de tal entendimento, o primeiro voto de vista proferido pelo juiz Edison Aurélio Corazza, acompanhado do juiz Carlos Americo Domeneghetti Badia, entendeu que não há premissa falsa na r. decisão recorrida, posto que a decisão *a quo* buscou a prova nos autos através de sua livre convicção e ressaltou que o pedido de nulidade “exige a análise do acervo fático probatório, impraticável nesta instância processual, dada a ausência de competência para análise de provas”.

Outro voto de vista, no mesmo sentido, foi exarado pelo juiz César Eduardo Temer Zalaf, que foi acompanhado pelos juízes Maria do Rosário Pereira Esteves, Carlos Afonso Della Monica Klayyon Munehiro Furuguem, e Augusto Toscano.

Em suas conclusões, o mencionado Julgador afasta a alegação de nulidade da decisão guerreada, não conhecendo do recurso especial fazendário, sob a motivação de que “a tese de

premissa falsa instala uma 3ª instância julgadora para avaliar se o valor do imposto cobrado no item 5 teria sido ou não incluído nos itens 1 e 3, acarretando uma revisitação das provas produzidas e uma conclusão que reforma o mérito da decisão de piso”.

Por fim, em sentido contrário, foi exarado o voto de vista do juiz Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, acompanhado dos juízes Valério Pimenta de Moraes, Argos Campos Ribeiro Simões, Maria Augusta Sanches, Cacilda Peixoto, Alberto Podgaec, Rogerio Dantas e Fábio Henrique Bordini Cruz.

Em suas razões, o referido juiz chega às mesmas conclusões do juiz relator, de que há premissa falsa na decisão recorrida, pois a premissa verdadeira seria no sentido de que “o ICMS exigido no item 5 tem por base a não emissão de notas fiscais, sem o que as saídas das mercadorias não ficam ao abrigo da suspensão do imposto, fato esse que não guarda relação com a apuração de diferenças entre remessas e retornos de mercadorias para industrialização”.

Assim, com 9 (nove) votos favoráveis e 7 (sete) votos desfavoráveis ao recurso especial da Fazenda Pública, os autos foram remetidos à instância ordinária para que nova decisão seja prolatada. Confira-se a emenda consignada:

“ICMS. Falta de emissão de nota-fiscal na remessa simbólica. As provas dos autos demonstram a constatação autônoma de condutas, inaplicabilidade do item 2, do artigo 85 § 3º da Lei 6.374/89. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.

Como se vê, a maioria dos juízes componentes da Câmara Superior do TIT entendeu ser cabível a análise de provas em sede de recurso especial com o intuito de confirmar se a

decisão recorrida estaria calcada em premissa falsa e, conseqüentemente, determinou o retorno dos autos à segunda instância para ser proferida nova decisão.

Por outro lado, vale destacar que o julgamento se deu com placar bastante próximo e que os juízes vencidos destacaram expressamente discordância com a possibilidade da Câmara Superior em sede de apelo especial adentrar à análise de fatos já apreciados pela decisão recorrida.

Por fim, para fins de situar a decisão ora em análise no histórico de julgamentos do TIT, foi realizada a coleta de decisões em sede de recurso especial por meio da página da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo na internet, com os acórdãos publicados no período de 01/01/2015 a 23/04/2021, utilizando as palavras-chave “premissa falsa”.

Foram identificados 11 (onze) acórdãos^{III}, sendo que apenas no julgamento do recurso especial relativo ao AIIM 4.023.018-1 pode-se levar em consideração que o juiz relator reavaliou o acervo probatório dos autos, posto que em sua motivação afirma que a decisão recorrida não analisou adequadamente os comprovantes de pagamento da mercadoria e que a localização do sócio da empresa inidônea não poderia ter influência na valoração da boa-fé da autuada.

Para os demais acórdãos analisados, a Câmara Superior foi enfática ao deixar de conhecer os recursos especiais sob o fundamento de que a tese de premissa falsa demandaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que seria vedado em sede de recurso especial, de acordo com o artigo 49 da Lei Paulista n. 13.457/09.

Diante disso, a decisão ora analisada assume grande relevância porque permite que tanto a Fazenda Pública como o Contribuinte possam buscar uma nova apreciação factual e a

admissão de recurso especial pela Câmara Superior sob o argumento de falsa premissa nas decisões recorridas.

AIIM	Publicação	Resultado	Eventual reexame	Justificativa
4.023.018-1	16/01/2019	Recurso Especial da Fazenda Pública provido	Sim	O I. Relator motiva o fato de que a decisão recorrida não analisou adequadamente os comprovantes de pagamento da mercadoria e que a localização do sócio da empresa inidônea não poderia ter influência na valoração da boa-fé da atuada, além de outras ponderações a respeito das provas dos autos.
4.035.398-9	09/12/2020	Recurso Especial da Fazenda não conhecido	Não	Premissa Falsa. Juntada de NFe. O acórdão recorrido não justificou a improcedência do Recurso de Ofício com base na falta de juntada das NFes.
4.031.449-2	10/03/2021	Recurso Especial da Fazenda não conhecido	Não	Matéria envolve a avaliação do acervo fático dos autos, que se encontra devidamente motivada.
4.037.556-0	04/05/2016	Recurso Especial da Fazenda não conhecido	Não	O conjunto de paradigmas não se mostram aptos à demonstração das alegadas nulidades.
4.050.846-8	30/11/2017	Recurso Especial da Fazenda e do Contribuinte não conhecidos	Não	Reformar a decisão recorrida demandaria no reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado em sede de Recurso Especial, pelo escólio do artigo 49 da Lei 13.457/09, estando pacificada a jurisprudência da Câmara Superior neste sentido.
4.088.250-0	03/10/2018	Recurso Especial do Contribuinte não conhecido	Não	Pedido recursal que enseja a reanálise das provas. Os argumentos recursais deveriam ser de nulidade da decisão recorrida por vício na análise das provas produzidas no processo, ou, de nulidade decorrente de falsa premissa.

OS 100 TEXTOS DO OBSERVATÓRIO DE JURISPRUDÊNCIA
DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO

AIIM	Publicação	Resultado	Eventual reexame	Justificativa
4.045.818-0	27/01/2017	Recurso Especial da Fazenda não conhecido	Não	Ausência de vício de fundamentação ou de falsa premissa no acórdão em Ordinário. Pretensão de reanálise probatória discutindo possível vício em análise factual. Impossibilidade na esfera em especial.
4.032.918-5	08/11/2019	Recurso Especial do Contribuinte não conhecido	Não	O pedido de nulidade por falsa premissa não possui o objetivo de forçar a Câmara Superior valorar as provas produzidas no processo e de avaliar as definições lançadas por órgãos públicos a respeito de certa mercadoria.
4.090.460-0	08/10/2020	Recurso Especial do Contribuinte não conhecido	Não	Readequação da alíquota para 7% (sete por cento) para mercadorias sem comprovação de internamento na Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Reanálise de acervo fático probatório. Não cabimento.
4.088.457-0	05/04/2018	Recurso Especial da Fazenda não conhecido	Não	INEXISTÊNCIA DE PREMISSA FALSA – REANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 49 DA LEI 13.457/09 – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NÃO CONHECIDO.
4.121.971-5	10/02/2021	Recurso Especial do Contribuinte não conhecido	Não	Decisão escorada no exame das provas. Inadequação paradigmática. Afastadas as alegadas nulidades. Pretensão recursal que pretende a revisão do acervo fático probatório. Reexame obstado. Recurso Especial não conhecido

Rafael Pinheiro Lucas Ristow
Thiago Marini

62. Conflito ISS x ICMS

Qual tributo deve incidir sobre serviços de instalação e/ou montagem de mercadorias?

O conflito de competência, consistindo na situação em que pessoas de direito público diversas se acham no direito de cobrar tributo sobre o mesmo fato, não é recente. Esse conflito de competência foi tema abordado em minuciosa pesquisa realizada pelo Observatório TIT na primeira fase do projeto, constante em **artigo** coordenado pelo professor **Paulo Ayres Barreto**, que abordou julgados envolvendo a tributação de softwares, de impressos personalizados e de publicidade na internet.

Com a finalidade de dirimir conflitos que surgiram na implantação do ICM (estadual) e do ISS (municipal) foi criada a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68. Esses conflitos surgiram na aplicação da competência tributária, definida pela Constituição Federal, em relação a diversas operações englobando serviços e mercadorias.

A Lei Complementar n. 56/87 trouxe uma Lista de Serviços que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. O item 72 dessa lista tratou de atividades de **beneficiamento**, pintura, lavagem, secagem, tingimento, condicionamento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres.

O entendimento da Secretaria da Fazenda é o de que, nas operações em que os serviços de instalação e/ou montagem forem realizados sobre objetos destinados à industrialização ou

comercialização, há incidência do imposto estadual sobre o valor total da operação porque os referidos serviços são caracterizados como beneficiamento.

Se o vendedor contratar uma terceira pessoa para fazer o serviço de instalação, este pagará o ISS, mas aquele que vai repassar o custo ao comprador pagará o imposto estadual sobre o total. Esse entendimento pode ser encontrado na Resposta à Consulta Tributária n. 10.312, de 22.11.77 publicado no Boletim Tributário n. 122, página 485.

Por outro lado, a montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos industriais será tributada pelo ISS se for prestada ao usuário final com material por ele fornecido. Se a empresa responsável pela montagem fornecer parte do material estará descaracterizada a incidência do ISS, conforme a Resposta à Consulta Tributária n. 9.273, de 23 de março de 1976, publicada no Boletim Tributário n. 82, página 251.

O entendimento acima descrito é o mesmo que se faz da interpretação do item 5, do §1º, do artigo 37, do RICMS/00, que prescreve que, estando a montagem e instalação prevista no contrato de fornecimento de mercadoria, então a importância cobrada a título de montagem e instalação deve ser incluída na base de cálculo do ICMS nas operações de vendas de mercadorias quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha **assumido contratualmente** a obrigação de entregá-las montadas para uso.

Apesar da Lei Complementar n. 56/87 ter sido revogada, o entendimento da Secretaria da Fazenda tem sido mantido, porque se considera que, na vigência da atual Lei Complementar n. 116/03, não houve nenhuma mudança na legislação que produzisse efeitos jurídicos que modificassem o entendimento fazendário, tendo em vista que não houve mudança na redação do item 5, do §1º, do artigo 37, do RICMS/00. Como

exemplo tem-se a recente Resposta a Consulta n. **3144/2014**, de 18 de junho de 2014, disponibilizada no sítio da Secretaria da Fazenda na internet, que especifica:

*“(...) II. Inclui-se, na sua base de cálculo, a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o fornecedor tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso (artigo 37, § 1º, item 5, do RICMS/2000). **Relato** (...)*

*2. Expõe que a presente consulta visa dirimir dúvidas quanto às incidências tributárias do ICMS ou do ISSQN sobre um contrato firmado entre a Consulente e outra empresa, o qual versa sobre o fornecimento e implantação dos **elevadores** e de escadas rolantes para as estações Vila Prudente e Oratório, Pátio Oratório e Terminal de Ônibus das Sistemas Monotrilho como parte do prolongamento da Linha 2 da Companhia do Metrô.*

3. A Consulente apresenta o contrato e o seu Anexo I, com a estrutura de composição e valores, e em seguida, informa que a contratada emitirá Nota Fiscal de Serviços, portanto com incidência do ISS, para os itens referentes à Montagem, Instalação, Testes e Comissionamento.

4. A Consulente, por outro lado, informa que considera que houve aquisição de elevadores e escadas rolantes, sendo que a mão de obra aplicada na montagem e instalação desses equipamentos deveria integrar a base de cálculo do ICMS.

5. Conclui que apesar da enumeração em itens do contrato, este trata de ‘fornecimento’, preponderantemente, é não de empreitada que incluía um fornecimento, conforme disposto no item III, letra a do artigo 2º do RICMS/00: (...)

*6. A dívida da Consulente resume-se em saber se o seu entendimento está correto, ou seja, se no fornecimento contratado de elevadores e escadas rolantes instalados haverá incidência de ICMS sobre o valor da mão de obra aplicada para montagem e instalação. **Interpretação***

7. Inicialmente, registramos que a contratada fornecerá elevadores e escadas rolantes e, além de entregar os equipamentos à contratada executará o serviço de montagem e instalação, conforme informado pela Consulente, o contrato firmado com a contratada inclui os serviços de montagem e instalação, inclusive com especificação de locais e valores, conforme documento anexo à consulta.

8. Desta forma, verificamos ser aplicável ao caso em análise o item 5 do § 1º do artigo 37 do RICMS/2000, que apresenta a seguinte redação: (...)

9. Assim, considerando o relato da Consulente, informando que o contrato abrange os equipamentos, a montagem e a instalação, e concluindo-se pela aplicação do disposto no item 5 do § 1º do artigo 37, acima transcrito, informamos que o entendimento da Consulente é o adequado para a situação apresentada, logo, os valores referentes à montagem e à instalação deverão ser adicionados à base de cálculo do ICMS na saída dos elevadores e das escadas rolantes do estabelecimento da empresa contratada para as estações, conforme descrito no item 2 do relato da presente consulta.”

Recentemente a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas analisou situação similar à relatada pela Resposta a Consulta acima referida e chegou à conclusão, em votação não unânime, que incide o ICMS sobre os serviços de montagem e instalação de elevadores, porque, no caso em análise,

processo **4084843-7**, julgado em sessão de 16 de março de 2021, tratava-se de empresa com CNAE de “Comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente, partes e peças”, ou seja, não era o caso de empresa de construção civil. Além disso, a empresa havia assumido contratualmente a obrigação de entregar a mercadoria montada para uso.

Os elevadores são produzidos com as especificações da obra de cada adquirente, mas o que deve ser levado em consideração é o produto final que deverá ser comercializado e instalado no adquirente e não o estudo técnico e intrínseco que envolve a sua produção.

Tendo em vista que o objeto social do vendedor, ao não contemplar atividades específicas de empreitada, e somente prever em seus contratos com os adquirentes apenas cláusulas referentes às especificações do produto e condições de instalação e preparação para o funcionamento de elevadores, todas as operações realizadas pelo contribuinte devem ser submetidas à incidência do ICMS.

A jurisprudência das Cortes Superiores é no sentido de que se a atividade é caracterizada como sendo de empreitada, executada por empresa cujo objeto social é a construção civil, então incide o ISS sobre os serviços de montagem. Ver o AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL N. 804.427 – DF (2005/0208641-4).

Outro exemplo de julgado, no mesmo sentido da tese acima explanada, é o do acórdão proferido na **APELAÇÃO N. 0015524-58.2012.8.26.0053**, do Tribunal de Justiça de São Paulo, em sessão de 23 de setembro de 2014, votação unânime, em que se decidiu pela incidência do ICMS para toda a opera-

ção, considerando a documentação juntada aos autos que demonstrou a formalização de negócios únicos, conforme trecho do voto condutor, a seguir transcrito:

“Sendo assim, a operação de compra e venda deve ser tributada pelo seu valor total (mercadoria + serviços de montagem e instalação e de projeto), visto estar ocorrendo uma operação única, não se podendo separar uma da outra. O negócio jurídico aqui verificado envolve operações mistas, nas quais a prestação de serviços e o fornecimento de mercadorias são partes integrantes de uma só transação comercial. Como bem esclarecido nos autos da Apelação Cível n. 9139755-71.2009, da relatoria do desembargador Oswaldo Luiz Palu, *‘haverá nítido caráter mercantil sempre que o objeto preponderante da operação for o fornecimento da mercadoria, porquanto, não obstante os serviços de montagem integrassem o fornecimento, a característica substancial da operação seria a obrigação de dar um bem móvel. Em tais hipóteses, temos a exclusiva incidência do ICMS’*.

Assim também entendeu o C. STJ em caso semelhante:

‘TRIBUTÁRIO. PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE COMERCIAL SOBRE A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES.

1. Empresa que tem como atividade principal o exercício de comércio, representação, importação e exportação de materiais de construção, móveis e objetos de decoração, inclusive artesanatos, e secundária a prestação de serviços de construção civil.

2. Transação da empresa que envolveu a venda de piso de madeira a um cliente e contratou os serviços de sua aplicação. Emitiu duas faturas separadas, fazendo constar na primeira

a venda da mercadoria e na segunda o preço do serviço. É, portanto, preponderante a atividade comercial da recorrida.

3. Ocorrência das chamadas operações mistas, aquelas que englobam tanto o fornecimento de mercadorias como a prestação de serviços.

4. Em uma atividade mista, em que ocorre tanto o fornecimento de mercadorias como a prestação de serviços, incidirá o ICMS ou o ISS conforme prepondera o fornecimento da mercadoria (ICMS) ou a prestação de serviço (ISS).

5. Incidência do ICMS sobre o valor total da circulação da mercadoria a título de compra e venda, por ser essa a atividade preponderante da empresa.

6. Precedentes desta Corte Superior.

7. Recurso provido. (Resp 139921/PR, rel. p/ acórdão min. José Delgado, j. 15.08.00).”

Não obstante, em dois votos de vistas foi consignada a impossibilidade de conhecimento e de provimento do Recurso Especial da Fazenda, pois os acórdãos apontados como paradigmas não serviriam ao cotejo, já que naqueles casos foi analisada “matéria com base nas especificidades fáticas”, “bem como se utilizou de legislação revogada – Decreto-lei n. 406/68 e RICMS/91”; e, quanto mérito, que “o resultado da prestação de serviço é um produto personalizado, cuja fabricação e instalação são realizadas sob encomenda, a partir de projetos e atividades típicos da área de engenharia, elaborados e executados segundo condições personalíssimas de determinado edifício, em realidade trata-se da prestação de serviço de empreitada, como decidido pela Câmara a quo. Afirmar o contrário, como já dito, requer a visitação do acervo fático probatório (...)”.

O julgamento foi empatado e restou vencedor o voto do relator, que deu provimento ao recurso especial, mantendo a acusação do AIIM.

Portanto, com base na legislação apresentada, nas Respostas à Consulta Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, na recente decisão proferida pela Colenda Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas e em recente decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, os seguintes parâmetros devem ser analisados, no caso em concreto, para determinar a incidência do ICMS ou do ISS sobre os serviços de instalação e/ou montagem: a) se a prestadora de serviços de montagem e/ou instalação realiza serviços com mercadorias fornecidas por ela ou por terceiros; b) se a atividade é caracterizada como sendo de empreitada, executada por empresa cujo objeto social é a construção civil e c) se o fornecedor das mercadorias se comprometeu contratualmente a entregá-las instaladas e/ou montadas prontas para uso.

Marco Antonio Veríssimo Teixeira

63. Substituição tributária e o ônus probatório

Critérios para a relativização da presunção da condição de substituto

Nesta coluna comentaremos acórdão obtido no AIIM n. 4102284-1, proferido pela 10ª Câmara Julgadora do Tribunal de Imposto e Taxas (TIT), que julgou procedente Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte. O acórdão em debate cancelou autuação que cobrava ICMS apurado sob o regime da substituição tributária e multa em decorrência de operações de saída de solventes.

I – Contornos fáticos-processuais

O contribuinte, um atacadista de produtos químicos, deu saída de produtos (em sua maioria solventes) para seus clientes, que os utilizaram para **(i)** uso e consumo ou **(ii)** industrialização de tintas.

Por conta de regime especial outorgado pela SEFAZ/SP, previsto na Portaria CAT 16/2012, o contribuinte assumia a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido nas etapas subsequentes.

O entendimento do contribuinte, contudo, era de que o ICMS-ST só passaria a ser devido no caso de seus clientes terem saída subsequente. Nas vendas a consumidores finais e industriais, portanto, não recolheu o ICMS-ST.

Em entendimento oposto, a Ilma. Fiscalização, após análise dos contornos fáticos do caso, lavrou autuação cobrando

ICMS-ST e multa do contribuinte. A justificativa para a exigência foi que os destinatários teriam objeto social de comercialização, o que atrairia a presunção de ocorrência de operações subsequentes com os solventes adquiridos.

O contribuinte apresentou defesa administrativa, em que, dentre outros pontos:

1. Defendeu a não incidência do ICMS-ST nas vendas para consumidores finais e para industriais que integração os produtos em processos de industrialização;
2. Sustentou a inexistência de previsão legal que presuma a ocorrência do fato gerador do ICMS-ST pelo simples fato de o adquirente ser empresa comercial (de modo que a prova da revenda deveria ter sido feita pelo Fisco);
3. Argumentou que, ainda que haja presunção de revenda pelo fato de os clientes serem empresas comerciais, tal presunção não pode ser absoluta, cabendo a dilação probatória por parte do contribuinte; e
4. Juntou declarações de clientes nas quais eram informadas a destinação de uso e consumo ou de integralização no processo industrial das mercadorias.

Adveio decisão de 1ª instância que acolheu parcialmente a defesa administrativa, para excluir operações realizadas com clientes que possuíam o objeto social de indústria de tintas.

O contribuinte apresentou Recurso Ordinário, por meio do qual reiterou seus argumentos apresentados na defesa e promoveu juntada de novas declarações.

O recurso foi distribuído à 10ª Câmara do TIT. E, após a 1ª sessão, houve a realização de diligência para tratar das declarações juntadas nos processos.

Após sucessivas assentadas (decorrentes de pedidos de vista) e recomposição do corpo de julgadores da 10ª Câmara, foi proferido acórdão que, por unanimidade, proveu o Recurso Ordinário e cancelou a autuação.

Não houve interposição de Recurso Especial, ocorrendo, assim, trânsito em julgado.

Examinemos, a seguir, o acórdão.

II – Resumo do Acórdão

O voto do Relator assenta duas premissas para endereçar o mérito do caso¹:

1. Não incidirá a substituição tributária se o substituto vender o produto para uso e consumo do adquirente ou mesmo para integração a processo industrial na etapa subsequente (artigo 264, inciso I, do RICMS/SP); e
2. Pela finalidade da Portaria CAT n. 16/2012, quis a SEFAZ/SP atribuir a condição de substituto às indústrias que dessem saída de solvente a contribuintes atacadistas ou varejistas desses produtos. Mas, no âmbito de cada operação, seria necessário verificar a destinação das mercadorias.

Em cima desses pressupostos, o voto constatou que a fiscalização não executou diligências nos clientes do contribuinte para averiguar a utilização final das mercadorias. Verificou, também, que o trabalho fiscal se valeu apenas de “mera pesquisa cadastral” do objeto social dos clientes para exigir o destaque do ICMS-ST. Em contrapartida, o voto identificou, em linhas gerais, que:

¹ Deixaremos de lado as discussões de nulidades levantadas pelos contribuintes, que foram rejeitadas no acórdão.

1. As declarações de alguns clientes seriam suficientes para colocar em xeque a presunção sobre a exigência do ICMS-ST;
2. Em relação a outros destinatários que não emitiram declarações, foi possível constatar que suas atividades seriam de indústria de tintas, vernizes, esmaltes e lacas. Bastou a análise do contrato social destes e uma pesquisa de endereços pelo *Google Street View*, a fim de identificar a capacidade e o caráter industrial de cada estabelecimento; e
3. Haveria operação com armazém que destinou as mercadorias para operação interestadual.

Assim, concluiu que o contribuinte logrou êxito em demonstrar a interrupção da substituição tributária. Segundo o decidido, não seria possível exigir do contribuinte prova negativa de algo que não existiu; e que o momento da juntada de provas seria pertinente.

Passemos aos nossos comentários.

III.i – Relativizando a presunção da substituição tributária

Como bem sabemos, a substituição tributária é um mecanismo de atribuição de responsabilidade para recolhimento do ICMS. A finalidade do regime é justamente facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária, a fim de que o ente tributante não tenha o trabalho de cobrar o imposto em cada etapa da cadeia.

Nada obstante, o instituto não implica a presunção absoluta de que haverá uma cadeia de operações que justificaria a tal atribuição de responsabilidade tributária. Tampouco exime o ente tributante fiscalizar os destinatários das saídas de mercadoria.

O caso concreto reforça, portanto, a máxima jurídica de que todas as presunções não são absolutas; e podem muito bem ser desconstruídas mediante prova.

Na hipótese colocada em debate, o acervo probatório suficiente a desconstruir a narrativa do Fisco foi o conjunto de: **(i)** declarações dos destinatários; **(ii)** contratos sociais; **(iii)** descritivo e a finalidade técnica dos produtos; e **(iv)** uma pesquisa nos endereços de alguns clientes.

Outro ponto fulcral do acórdão é de o que não se poderia partir de presunção (mesmo que relativa), o que autorizaria a inversão do ônus da prova. Segundo o julgado, a fiscalização tinha o ônus de provar a existência de revenda por parte do adquirente, sendo equivocada a conclusão pela incidência do ICMS-ST apenas pelo objeto social de comercialização do destinatário.

III.ii – Vedação à prova diabólica

Nos chama a atenção, ainda, que o peso da prova trazida pelo contribuinte reclamou a aplicação da moderna teoria da carga dinâmica do ônus probatório. Tal teoria se encontra prevista no artigo 373 do Código de Processo Civil (diploma este que é aplicável ao contencioso administrativo em caráter subsidiário) e prevê a distribuição do ônus da prova a quem efetivamente couber e poder produzi-la.

Tanto é assim que o voto condutor afirmou que exigir do contribuinte qualquer outra prova de que não existiu operações subsequentes à saída seria o mesmo que exigir a malfadada “prova diabólica”, o que seria vedado pelo artigo 373, §2º, do CPC.²

² Art. 373. O ônus da prova incumbe:
(...)

III.iii – Momento oportuno para apresentação de provas no processo administrativo tributário

Por derradeiro, nota-se que o acórdão admitiu as declarações dos clientes apresentadas em momentos processuais posteriores ao da defesa administrativa. O julgado, nesse caso, relativizou a regra da legislação estadual³ de que as provas deveriam ser apresentadas no primeiro momento oportunizado ao contribuinte para manifestar-se e provar suas alegações.

Os critérios para aceitação do acervo probatório foram os seguintes:

1. Não houve exigência de apresentação dessas provas na fase preliminar à lavratura do auto de infração;
2. As declarações não dependiam de esforço unilateral do contribuinte, pois estas dependiam de terceiros;
3. O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a forma exagerada não pode se sobrepor ao conteúdo; e
4. As provas foram apresentadas em momento aparentemente inoportuno sem evidenciar intenção de desídia ou de atrasar o processo tributário.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

³ Artigo 83 – As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou fato superveniente.

IV – Conclusões

Em síntese, o acórdão aqui debatido, em nossa avaliação, reforça postulados importantes para os lançamentos tributários e para o processo administrativo, quais sejam:

1. O regime da substituição tributária não se presume a qualquer custo;
2. O processo administrativo fiscal evolui na medida em que os institutos processuais aplicáveis a outros ritos são incorporados na jurisprudência do TIT;
3. O momento processual para apresentação de provas não é estanque, desde que existam critérios plausíveis para sua aceitação e que elas guardem pertinência para compor a verdade material do caso julgado.

Identifica-se um precedente importante à relação processual entre fisco e contribuinte e ao postulado da prevalência do conteúdo sobre a forma na recepção e avaliação das provas.

Carlos Eduardo de Arruda Navarro
João Vitor Kanufre Xavier da Silveira

64. Aplicação do novo CPC no processo administrativo paulista

A observância dos precedentes judiciais pelo Tribunal de Impostos e Taxas

O presente artigo questiona a aplicabilidade supletiva e subsidiária do Novo Código de Processo Civil no processo administrativo paulista. A questão gera debates no Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), em especial sobre a aplicação da teoria dos precedentes, se deveriam os julgadores administrativos respeitar e aplicar as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores em sede de repercussão geral, bem como seguir a teoria dos precedentes judiciais prevista no novo Código de Processo Civil (CPC).

A celeuma ocorre em razão de que o art. 15 do novo CPC dispõe que as suas regras se aplicam de forma supletiva e subsidiária ao processo administrativo e alguns julgadores do TIT entendem que como a Lei Paulista n. 13.457/09 que disciplina o processo administrativo tributário paulista tem uma norma específica que trata sobre quais precedentes judiciais, o julgamento no contencioso administrativo está a ela vinculado, não cabendo a aplicação da teoria dos precedentes prevista no CPC no contencioso administrativo bandeirante.

Nesse sentido foi o entendimento proferido no julgamento do Recurso Ordinário interposto no processo DRT-C III – 4064515-0/2015, pela Décima Terceira Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas, “*in verbis*”:

“ICMS – Imposto devido em operações de transferência de estoque de empresa parcialmente cindida, em favor da nova empresa, por não configurar transferência de estabelecimento, sem incidência do imposto, conforme inc. VI do art. 3º, da LC 87/96. Infração ao art. 85, inc. I, alínea “c”, da Lei 6.374/89, comprovada pelo fisco. Multa devida pela não apresentação de arquivo digital contendo memória da fita detalhe de equipamento Emissor de Cupom Fiscal. Legalidade da exigência fiscal, com vedação a conduta que obste seu atendimento. Infração ao art. 85, inc. IV, alínea “t” c/c §§ 8º e 10º, da Lei 6.374/89. Atualização e juros sobre multas aplicadas, conforme estabelece o parágrafo 9º do art. 85, c/c art. 96, da Lei 6.374/89. Não vinculação do julgamento administrativo tributário às teses condutoras de precedentes judiciais de observância obrigatória a órgãos judiciários (art. 927, CPC/15), exceto nas hipóteses do art. 28 da Lei paulista n. 13.457/2009. Recurso Ordinário desprovido, com manutenção integral do AIIM.”

A discussão ocorreu tendo em vista que o contribuinte pleiteou o afastamento dos juros previstos na Lei Estadual n. 13.918/09, cujo dispositivo foi considerado inconstitucional pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 0170909-61.2012.8.26.0000. Contudo, a 13ª Câmara Julgadora do TIT entendeu que não precisava seguir esse precedente, pois assim não determina o art. 28 da Lei n. 13.457/09, conforme voto proferido pelo Relator do v. acórdão:

“No mais, embora juízes e tribunais judiciários devam observar orientações de seu órgão especial (art. 927, inc. V, CPC/15), aqui vale o esclarecimento de que a legislação do contencioso tributário administrativo paulista não estabelece qualquer vinculação deste tribunal administrativo às teses jurídicas condutoras de

mencionadas orientações de órgãos judiciais, ressalvadas as hipóteses de inconstitucionalidade proclamada pelo STF (art. 28, Lei n. 13.457/09) (i) em ação direta de inconstitucionalidade e, (ii) em via incidental, quando Senado Federal suspende a execução do ato normativo.

36. Portanto, mantenho o AIIM quanto a juros e atualização das multas cobradas, por conta da legislação vigente, em que pese as razões que sustentam entendimento judicial em sentido contrário”

Das premissas equivocadas do acórdão

Os d. julgadores partiram da premissa que o Tribunal de Impostas e Taxas somente está vinculado às decisões judiciais proferidas pelo STF nas hipóteses de inconstitucionalidade declarada em ação direta de inconstitucionalidade e em via incidental, quando o Senado Federal suspende a execução do ato normativo.

O equívoco do Acórdão está no entendimento de que os julgadores administrativos do TIT somente estão vinculados às decisões de inconstitucionalidade nas hipóteses previstas do art. 28 da Lei n. 13.457/09.

O citado art. 28 não dispõe da vinculação do julgador administrativo paulista aos precedentes dos tribunais, mas apenas estabelece que no julgamento do processo administrativo fiscal é vedado afastar aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada em ação direta de inconstitucionalidade; por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo; e em enunciado de Súmula Vinculante.

O art. 28 da Lei n. 13.457/09 não dispôs sobre os precedentes judiciais e sua observância pelos julgadores administrativos, apenas transcreveu o que já está previsto nos artigos 102, § 2º e 103-A da Constituição Federal, que estabelecem que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade e suas súmulas vinculantes produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

A resolução do Senado Federal, por sua vez, tem a função de suspender a execução da lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF, de forma que seja retirada do sistema jurídico.

Desta feita, o art. 28 da Lei n. 13.457/09 apenas repete o que já está previsto na Constituição Federal, cujos mandamentos possuem eficácia plena e imediata. Assim, o art. 28 da Lei 13.457/09 é mera redundância e não precisaria existir.

O art. 15 do Novo Código de Processo Civil¹ determina que as suas normas deverão ser aplicadas de forma supletiva e subsidiária nos processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos. Aplicação supletiva é para complementar a legislação principal e a aplicação subsidiária é para os casos em que não tratar da matéria ou assunto.

Conforme já salientado, não há norma na legislação que disciplina o processo administrativo tributário paulista que re-

1 Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

gule a aplicação dos precedentes judiciais, estabelecendo segurança jurídica e eficiência aos julgadores administrativos, conforme determina o art. 37 da Constituição Federal.

O novo Código de Processo Civil, ao estabelecer a Teoria dos Precedentes, procurou dar maior segurança jurídica, uniformidade e eficiência aos processos, determinando que os Juízes e Tribunais devem observar os precedentes jurisprudenciais, nos termos de seu art. 927².

2 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a discussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

O CPC ao abraçar a teoria dos precedentes estabeleceu que as decisões proferidas pelos tribunais superiores têm natureza jurídica de normas gerais e abstratas. Assim, o precedente firmado pelos tribunais superiores faz parte do ordenamento jurídico, sendo uma norma geral e abstrata pertencente ao sistema que deve ser observada pelos demais aplicadores das normas jurídicas.

Insta salientar que o processo administrativo tributário paulista tem lei específica, porém não dispõe sobre os precedentes proferidos pelos Tribunais Superiores, apenas disciplina a possibilidade de afastar a lei sob a alegação de inconstitucionalidade. Precedentes judiciais não estabelecem apenas questões de inconstitucionalidade de “lei”.

Os precedentes proferidos e pacificados pelos Tribunais Superiores estabelecem um sistema normativo, introduz normas gerais e abstratas que advém da última interpretação e aplicação das normas do sistema aos casos semelhantes. Desse modo, aplicar a teoria dos precedentes prevista no art. 927 do novo CPC no processo administrativo paulista é observar as normas gerais e abstratas proferidas pelos Tribunais Superiores.

É importante que o Tribunal de Impostos e Taxas observe os precedentes judiciais para que tenhamos uma jurisprudência estável e coerente com o Sistema Jurídico Pátrio, não negando vigência às normas gerais e abstratas produzidas pelos Tribunais Superiores, até mesmo em razão de que a interpretação autêntica das normas jurídicas que prevalecem são as proferidas pelos Tribunais Superiores.

Nesse sentido, a Segunda Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas, ao julgar o processo DRT 15-4096856-0/2017, rel. juiz César Eduardo Temer Zalaf, proferiu o enten-

dimento que se aplica o princípio da observância dos precedentes subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, “*in verbis*”:

“Desta feita, de acordo com o princípio da observância dos precedentes (artigos 926/927), que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (art. 15), os juízes e tribunais se vinculam, dentre outros, às decisões proferidas em sede de recurso repetitivo, bem como os enunciados das súmulas do STJ em matéria infraconstitucional, o AIIM deve ser integralmente cancelado”.

Com a edição desse v. acórdão, a Segunda Câmara Julgadora buscou uniformizar a jurisprudência do TIT com o entendimento pacificado pelo STJ através da Súmula 166 e pelo STF no julgamento do Agravo no Recurso Extraordinário n. 1255885, com repercussão geral reconhecida – Tema 1099, confirmando que “não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Desse modo, conforme determina o art. 15 do novo CPC, devem os julgadores administrativos do Tribunal de Impostos e Taxas observar os precedentes proferidos pelos Tribunais Superiores, nos termos do art. 927 do NCPC, em respeito ao ordenamento jurídico e para que o TIT produza uma jurisprudência com segurança jurídica, eficaz e coerente com o sistema jurídico pátrio.

André Felix Ricotta de Oliveira

65. ICMS-ST e a antecipação nas operações com álcool carburante

Imposto pode ser exigido na entrada da mercadoria de outro estado quando contribuinte é substituto tributário nas saídas internas?

O presente ensaio tem como objeto de análise o julgamento proferido pela C. 6ª Câmara Julgadora do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo no bojo do **AIIM n. 4.098.238-5**, que contou com minha relatoria. Versa sobre aparente conflito entre disposições que exigem ICMS-ST de um mesmo contribuinte substituto tributário, quando da entrada de mercadorias de seu estabelecimento em operações interestaduais, bem como na saída das mesmas mercadorias em operações internas, quando sua aquisição tem origem também de uma operação interna.

Essa contextualização pode causar estranheza ao leitor mais atento, afinal, nas operações interestaduais que deflagram a antecipação do ICMS-ST na entrada da mercadoria no Estado de São Paulo o próprio RICMS/SP dispensa tal recolhimento quando o contribuinte paulista também é substituto tributário nas saídas internas, nos exatos termos do artigo 426-A, §6º.

Ocorre que a situação posta a julgamento é peculiar. A mercadoria em questão era álcool para fins carburante que, por sua vez, conta com regramento próprio em relação à cobrança do ICMS-ST. Tal peculiaridade se evidencia no resultado do julgamento, na medida em que tanto o voto condutor quanto o

voto proferido no momento do julgamento entenderam pelo cancelamento da exigência fiscal, mas com base em argumentos diferentes e em dispositivos legais diversos.

Sem mais delongas, passamos ao exame do julgamento.

De acordo com o relato da infração, o contribuinte foi autuado por deixar de pagar o ICMS-ST, na condição de distribuidor de combustíveis, nas entradas de etanol hidratado combustível – EHC. A autuação se fundamentou no artigo 418-E do RICMS, segundo o qual, na hipótese de estabelecimento localizado em São Paulo receber EHC diretamente de outro Estado, sem retenção do ICMS-ST, deverá recolher o imposto incidente na operação própria e nas subsequentes na entrada da mercadoria no território deste Estado. Segue a transcrição do referido artigo 418-E do RICMS:

Artigo 418-E – Na hipótese de estabelecimento localizado neste Estado, excetuado o de fabricante, cooperativa de produtores e empresa comercializadora de etanol, receber etanol hidratado combustível – EHC diretamente de outro Estado, sem retenção do imposto, conforme disposto no inciso IV do artigo 418, deverá ser observado o seguinte:

I – o imposto incidente na operação própria e nas subsequentes será recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda;

(...)

III – na saída da mercadoria do estabelecimento será emitido documento fiscal nos termos do artigo 274 e escriturado o livro Registro de Saídas na forma do artigo 278;

Por outro lado, relativamente às aquisições internas de EHC, a autuada é substituta tributária no momento da saída do

produto de seu estabelecimento, nos termos do artigo 418, I c/c artigo 418-C do RICMS, *in verbis*:

“Artigo 418 – Na saída de etanol hidratado combustível – EHC com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes até o consumo final a (Lei 6.374/89, artigos 8º, IV, 28 e 66-F, Convênio ICMS – 110/2007, cláusula primeira)

I – estabelecimento do distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado por órgão federal competente, localizado neste Estado, desde que a sua condição de sujeito passivo por substituição tributária não esteja suspensa, observado o disposto no artigo 418-C;

Artigo 418-C – Tratando-se de saída de etanol hidratado combustível – EHC promovida por distribuidor de combustíveis localizado em território paulista:

I – credenciado nos termos do artigo 418-A, o remetente deverá, na condição de substituto tributário conforme inciso I do artigo 418, cumprir as obrigações tributárias, principal e acessórias, no tocante às operações próprias, pelo sistema de débito e crédito, e operações subsequentes, observando as normas comuns previstas na legislação, inclusive as relativas ao regime jurídico da substituição tributária;

Neste aspecto, em meu voto reconheci que há um conflito de aplicação de normas. Não é plausível que o distribuidor de combustíveis, como o contribuinte então autuado, tenha que controlar dois estoques para comerciar o EHC.

Fossem aplicados indistintamente, os artigos 418-C e 418-E do RICMS levariam à conclusão de que o contribuinte deveria antecipar o ICMS-ST na entrada das mercadorias em

relação às aquisições interestaduais. Dado o recolhimento antecipado, as saídas no mercado interno desse EHC adquirido na indigitada operação interestadual não contariam com destaque de imposto. Por outro lado, quando o mesmo contribuinte adquirir EHC no mercado interno, ele será substituto tributário no momento da saída da mercadoria, ocasião em que destacará o ICMS da operação própria e o ICMS-ST.

Mas, as questões que ficam são: como controlar dois estoques de um mesmo produto com regimes tributários diferenciados? Como saber se na venda do EHC o contribuinte deve, ou não, destacar o ICMS próprio e o ICMS-ST? Como saber se, naquela determinada saída, já houve antecipação do ICMS-ST anteriormente?

Esses conflitos haveriam de ser resolvidos naquele momento do julgamento. Entendi que não seria aplicável a antecipação tributária do EHC nas aquisições interestaduais, justamente porque o adquirente também é substituto tributário nas operações internas quando da saída da mercadoria do estabelecimento.

Meu entendimento foi baseado no artigo 426-A, §6º, do RICMS, segundo o qual há dispensa da antecipação tributária se o responsável pelo pagamento também for substituto tributário nas operações internas. Embora a referida norma disponha que os procedimentos de antecipação e de dispensa só se aplicam aos produtos de que tratam os artigos 313-A a 313-Z20 (que não abrangem o álcool carburante), entendi que as disposições lá contidas também podem ser observadas quando há um conflito baseado nos artigos 418-C e 418-E do RICMS.

Afinal, o afastamento da confusão entre regimes tributários e preservação de estoques, sem confusão do regime de imposto de cada qual (já retido e não retido), é da estrutura da própria substituição tributária. O artigo 264, inciso IV, do

RICMS, por exemplo, dispõe clara e expressamente que não se aplica o ICMS-ST na saída de mercadoria destinada a outro substituto tributário.

Ora, bem se vê que tanto o artigo 426-A, §6º, do RICMS, como o acima mencionado artigo 264, inciso IV, do RICMS, afastam a incidência do ICMS-ST em operações em que a mercadoria gravada pelo imposto já retido possa ser confundida e imiscuída entre aquelas cujo ICMS-ST ainda irá incidir na saída.

O mesmo raciocínio foi aplicado ao caso julgado. Antevendo este figurino normativo, meu voto se inclinou ao entendimento de que o ICMS não poderia ser exigido na entrada interestadual de EHC, pois, conjuntamente com o produto adquirido na operação interestadual, o contribuinte também comercializa EHC adquirido em operação interna. Alinhando a condução da resolução para que ele (o contribuinte) recolha o ICMS-ST apenas na saída do produto no território paulista, os controles fiscais e de estoques seriam unificados.

Na ocasião da sessão de julgamento houve voto de preferência do Ilmo. Juiz Flávio José Sanches Arantes. Seu entendimento, entretanto, se restringiu ao que está explicitado no já transcrito artigo 418-C, inciso I, do RICMS. Para ele, a disposição lá constante, no sentido de que as distribuidoras credenciadas devem se sujeitar ao ICMS-ST na saída das mercadorias de seu estabelecimento, é suficientemente forte para afastar a obrigação de se antecipar o imposto quando das entradas das mercadorias em seu estabelecimento. Vejamos:

Em relação ao item 1, pela aplicação do artigo 418-C, inciso I do RICMS/00 resta claro que no caso de distribuidoras credenciadas o ICMS-ST deve ser recolhido na saída do Etanol Hidratado Combustível pela distribuidora, na condição de substituta tributária

Há razão neste entendimento. É que, segundo o artigo 418-A do RICMS, o contribuinte paulista que fabricar ou comercializar EHC podem solicitar credenciamento perante a SEFAZ justamente para cumprir suas obrigações fiscais nos termos do artigo 418-C, inciso I, do RICMS, que versa sobre a incidência do ICMS-ST nas saídas do estabelecimento.

Evidentemente, o credenciamento passa pela verificação da regularidade dos contribuintes que pleiteiam o favor fiscal. Cumpridos os requisitos, a SEFAZ concede ao bom contribuinte a possibilidade de recolher o ICMS-ST apenas nas saídas do EHC de seu estabelecimento. É um ganho financeiro, já que não será necessário antecipar o ICMS-ST a cada aquisição interestadual e, dessa forma, será preservado o bom fluxo de caixa da empresa.

O contribuinte então autuado era credenciado junto à SEFAZ e, muito por isso, com razão o voto do Ilmo. Juiz Flávio José Sanches Arantes se restringiu à aplicação literal do artigo 418-C, inciso I, do RICMS.

No momento da votação, a Presidente em exercício da 6ª Câmara Julgadora, Ilma. Juíza Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, acompanhou meu voto. Já o Ilmo. Juiz Odilo Sossoloti acolheu o voto do Ilmo. Juiz Flávio José Sanches Arantes.

Apesar do empate aparente, fato é que a Câmara cancelou por unanimidade essa acusação fiscal, embora com fundamentos um pouco distintos.

Adolpho Bergamini¹

¹ Advogado. Professor. Mestrando em Direito Tributário pela FGV/SP. Juiz do TIT/SP. Ex-Conselheiro do CARF.

66. Glosa do crédito na guerra fiscal do ICMS

Sessão temática do TIT pacifica entendimento sobre crédito na concessão de benefício fiscal sem amparo em convênio do ICMS

Em continuidade à 2ª fase do Projeto “Observatório do TIT/SP”, ressaltamos que no dia 24/06/2021 a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) realizou sessão temática sobre a denominada “Guerra Fiscal”, sendo proferidos os acórdãos ns. 3.151.1141-7, 4.006.412-8, 4.016.405-6, 4.041.887-0, 4.03.355-6 e 4.022.384-0. Na ocasião, foi adotado, por maioria, o entendimento de que são indevidos os créditos decorrentes de operações interestaduais de mercadorias, advindas de Estados que concedem benefícios fiscais sem prévia autorização do CONFAZ.

Inicialmente, é importante destacar que essa sessão temática se distingue daquelas ocorridas em 23/06/2009 e 29/09/2009, em que foram analisadas as questões da “Guerra Fiscal” em operações realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Nos casos ora em análise, foram decididas autuações relativas ao creditamento indevido do ICMS em operações de compra e venda entre empresas de titularidades distintas. Assim, as operações analisadas na sessão de 24/06/2021 não são encampadas pela **Súmula 11/2017 do TIT**, que diz respeito às hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com o benefício de incentivos fiscais, outorgados sem observância do

disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

A controvérsia, em síntese, cinge-se a duas questões: *(i)* a aplicação do princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I e II, da Constituição) em face da previsão de nulidade do crédito fiscal, atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, tendo em vista a inobservância de preexistente convênio para concessão de benefícios fiscais (art. 8º, I, da LC n. 24/75 e art. 36, § 3º da Lei n. 6.374/89); e *(ii)* a necessidade de prévia judicialização da matéria pelo Estado de destino, como condição ao reconhecimento da irregularidade do benefício fiscal concedido sem convênio do CONFAZ.

A posição que prevaleceu nos julgamentos parte do pressuposto de que o princípio constitucional da não cumulatividade é preservado nas disposições do art. 8º, inciso I, da LC n. 24/75 e do art. 36, § 3º da Lei n. 6.374/89, ao se autorizar que apenas o montante efetivamente recolhido ao Estado de origem sirva de crédito para o estabelecimento localizado no Estado de destino, independentemente do *quantum* destacado no documento fiscal.

Em adição, o entendimento adotado salienta, ainda, que os Estados são dotados de autonomia, não sendo razoável, portanto, que se coloque qualquer óbice à aplicação das legislações estaduais internas que determinam a restrição ao crédito do quanto efetivamente desembolsado em favor do Estado de origem, ou que se condicione à prévia propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade questionando a legislação estadual que concede benefícios sem a celebração de convênio no CONFAZ.

Aqueles que efetuaram contraponto a esse entendimento (Ilmos. Juízes Edson Corazza, César Eduardo Temer Zalaf e Alberto Podgaec), além de diferenciarem os conceitos de “imposto devido” e o de “imposto pago”, salientando que

aquele é que garante o crédito, independentemente do quanto foi efetivamente recolhido, sustentaram que não cabe ao contribuinte do Estado de destino efetuar o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem. Os contribuintes, portanto, não poderiam ser “punidos” por presumirem legítimos e válidos os benefícios fiscais editados pelas Unidades da Federação, não lhes cabendo assumir o ônus da Guerra Fiscal; o Estado que se sentir lesado deve buscar a revogação do benefício fiscal concedido sem prévio convênio através de decisão do Poder Judiciário.

Nesse sentido, asseveram que é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal (STF) – art. 102, inciso I, alíneas “a” e “f” da CF/88 – o julgamento de ações de inconstitucionalidade envolvendo normas estaduais e os conflitos entre Estados. Sendo assim, não caberia às administrações fiscais estaduais considerarem inválido ou inconstitucional determinado benefício, sendo mister a sua declaração pelo STF, em favor da preservação da segurança jurídica.

A respeito desse ponto, citam diversos acórdãos do STF (ADIs ns. 4481, 429, 2663, 3796 e 2441) que julgaram benefícios fiscais inconstitucionais, por não terem sido criados com supedâneo em convênio editado pelo CONFAZ, modulando os efeitos da decisão para o futuro, como forma de preservar os atos praticados pelos contribuintes decorrentes da presunção de constitucionalidade dos atos emanados pelo Poder Público. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade, como salientado pelo Min. Luís Roberto Barroso na ADI 4481, tem o condão de preservar os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

Partindo do pressuposto de que não poderia ser imposto ao contribuinte paulista ter conhecimento da concessão de benefício irregular no Estado de origem da mercadoria, o Ilmo.

Juiz Alberto Podgac ressalva o entendimento minoritário nas hipóteses de expressa menção ao incentivo fiscal na Nota Fiscal, sendo, nesse caso, incabível a alegação de desconhecimento da irregularidade. Segundo ele, o cancelamento da autuação somente é possível quando se vislumbra a boa-fé do adquirente da mercadoria, como ocorre nos casos de creditamento indevido por documentação inidônea.

O tema da Guerra Fiscal não é novo no STF. Já há muito, a Corte Suprema vem decidindo pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem a edição de convênio pelo CONFAZ. Não por outra razão, pende de aprovação a Proposta de Súmula Vinculante n. 69 (*“Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”*), dando contornos definitivos ao entendimento adotado pelo STF sobre o tema.

Ainda sobre o assunto, em mais um importante e recente manifestação, o STF por maioria, no julgamento do RE n. 628.075/RS, apreciando o Tema 490 com repercussão geral, entendeu constitucional o art. 8º, inciso I, da LC n. 24/75 e fixou a tese de que

“o estorno proporcional de crédito efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade”.

No voto condutor da decisão, redigido pelo Min. Gilmar Mendes, expõe-se que o estorno proporcional não ofende a não cumulatividade, já que, nesse prisma, apenas o valor efetivamente suportado pelo contribuinte na origem gera créditos. E

essa é a razão pela qual a decisão do STF afasta o argumento dos contribuintes de que a glosa de créditos ofende o pacto federativo: nos dizeres do Ministro, a questão “*se resolve pela aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade*”.

Sendo assim, para o STF, em que pese ser ela a Corte competente para declarar a inconstitucionalidade de normas concedendo benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ, são constitucionais as leis estaduais que reprimem o crédito, assim como o artigo 8º, I, da LC n. 24/75.

As decisões proferidas pelo TIT em sua sessão temática parecem-nos estar de acordo com o quanto decidido pelo STF a respeito dos créditos decorrentes de benefícios sem edição de convênio.

Por fim, apenas a título de esclarecimento, é importante ressaltar que em razão da edição da LC n. 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017, foi editada a Resolução Conjunta SFP/PGE n. 01/2019 pelo Estado de São Paulo, disciplinando os procedimentos a serem adotados relativamente a créditos de ICMS decorrentes de operações para as quais tenham sido concedidos benefícios em desacordo com o previsto em norma constitucional. Segundo a citada Resolução, cabe ao contribuinte apresentar pedido de verificação e reconhecimento de créditos do imposto e de renúncia à defesa ou recurso administrativo ou judicial, com o fim de ver reconhecidos créditos relativos a benefícios concedidos sem convênio do CONFAZ.

Cassiano Inserra Bernini
Erika Garcia Cunha Melo

67. Ausência de fundamentação nos casos de levantamento fiscal

Precedentes cancelam autos de infração por insuficiência de conjunto probatório e embasamento da Fiscalização

Este artigo tem por escopo a análise específica do tema relativo ao cancelamento de autos de infração em casos de levantamentos fiscais com vícios de natureza formal e/ou material que podem macular o lançamento tributário pela inobservância aos preceitos legais.

Pois bem. A questão de identificar a natureza do vício, seja formal ou material tem bastante relevância no Direito Tributário, face à expressa previsão contida no artigo 173, II, do CTN, o qual renova o prazo para a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário em caso de vício formal, sob pena de persistirem obrigações tributárias não amparadas pelo ordenamento pátrio.

Assim, o direito de o ente público constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente efetuado.

De modo geral, no que diz respeito ao lançamento, o vício formal a que se refere o aludido dispositivo legal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, consistente em erros quanto à caracterização do Auto de Infração, relacionado a aspectos extrínsecos, como por

exemplo a inexistência de data, do nome da autoridade competente, do local da lavratura do Auto, da assinatura do autuante ou qualquer outro erro que comprometa a forma do Auto de Infração ou do ato de lançamento, sob pena de configurar ato praticado em inobservância à lei tributária, sujeitando-se à invalidação.

As hipóteses de vício substancial ou essencial referem-se aos requisitos fundamentais de validade do lançamento tributário. Dessa forma, a existência de tais vícios impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o passivo.

Os requisitos fundamentais, por sua vez, são aqueles intrínsecos ao lançamento e se referem à própria conceituação deste, delineada no artigo 142 do CTN, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

No âmbito do e. TIT/SP, julgados vêm cancelando autos de infração desprovidos de embasamento documental suficiente por parte da Fiscalização, especialmente na hipótese de levantamento fiscal previsto no art. 509, do RICMS/00. Contudo, as decisões proferidas não abordam ou enfrentam de forma clara e precisa as questões relativas ao enquadramento da natureza do vício.

A título ilustrativo, citamos os seguintes julgados:

No julgamento do AIIIM 4.089.198-7, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara Julgadora entendeu que a Fiscalização não enfrentou ou trouxe razões suficientes para a utilização do levantamento fiscal para efetuar o lançamento.

Além disso, no caso, o Fisco também não apresentou documentação mínima relevante que o desincumbisse do ônus da prova. Este julgado, saliente-se, não definiu se o Auto foi cancelado por erro material ou formal.

A Fazenda do Estado de São Paulo interpôs Recurso Especial, o qual restou não conhecido pela Câmara Superior do TIT.

Diante de tais fatos, nossa conclusão é no sentido de que este julgado pode trazer questionamentos futuros, considerando ainda a possibilidade de lavratura de novo Auto, observado o prazo previsto no artigo 173, II, do CTN.

No caso do AIIM n. 4.000.667-0, a decisão de 1ª instância administrativa cancelou o lançamento efetuado por levantamento fiscal que desconsiderou a natureza e as particularidades de diversas operações realizadas pelo contribuinte (retorno simbólico, estoque em poder de terceiro, dentre outras).

De acordo com aludida decisão, “...a anulação do lançamento de ofício por vício formal terá iniciado novo prazo de direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, nos termos do inciso II do artigo 173 do CTN.”

Cumprе ainda ressaltar que na parte dispositiva da decisão não houve menção quanto a natureza do vício, se formal ou material, limitando-se a julgar improcedentes os itens relativos ao levantamento fiscal.

Em face desta decisão, ambas as partes recorreram, sendo que o Contribuinte se insurgiu em face da natureza do vício, sustentando se tratar de vício material.

A então 6ª Câmara Julgadora do TIT decidiu por voto de desempate que se trataria de erro material, sob o entendimento de que “...não se trata de nulidade por vício

formal, mas verdadeiro vício material insanável. Ora, o conteúdo probatório e motivacional do lançamento não constituiu a verdade material, como se pôde observar pelo simples cotejo entre o procedimento do AFR autuante e as provas documentais colacionadas pela Recorrente. Percebe-se que a negativa de vigência do ato de lançamento se deve ao motivo, o que levou à cobrança forçada pelo Fisco Estadual, não mera forma com a qual o ato administrativo deveria ter se dado. Pretender declarar a nulidade por vício formal é ludibriar o prazo decadencial que atingiu os débitos supostamente devidos em caso de novo lançamento, tendo em vista o disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional...”

O entendimento que restou vencido sustentou que o vício seria formal, uma vez que a

“metodologia utilizada pelo autuante mostrou-se equivocada, ou seja, a FORMA com que o mesmo conduziu o levantamento fiscal, especialmente no que se refere ao estoque em poder de terceiros, não permitindo a certeza com relação aos valores apontados...”. A referida decisão foi anulada pela Câmara Superior do TIT e, no momento, aguarda-se nova decisão a ser prolatada em sede de Recurso Ordinário.

Dos julgamentos ora relatados, há de se perceber que o TIT vem julgando improcedentes os autos de infração, porém, até o momento não há entendimento pacificado acerca da natureza do vício (material ou formal).

Registre-se ainda que em muitas ocasiões essa questão não é sequer discutida, deixando aberta essa lacuna que certamente trará discussões judiciais futuras para diversos tipos de exigências fiscais, não se limitando aos casos de levantamento fiscal.

Da análise dos julgados aqui trazidos, a nossa conclusão é no sentido de que estamos diante de situações que se caracterizam como vício material, já que, conforme exposto no início desse artigo, os autos de infração se revelam desprovidos de elementos indispensáveis à constituição do crédito tributário, diretamente relacionados ao embasamento e estrutura das acusações, comprometendo a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre as partes, bem diferente dos casos de meros erros formais, que podem ser objeto de novo Auto, a teor do disposto no artigo 173, II, do CTN.

Rodrigo Helfstein
Luzia Corrêa Rabello

68. Créditos de materiais de uso e consumo

Câmara Superior reafirma entendimento sobre créditos de materiais de uso e consumo

Em continuidade ao projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, a segunda fase do estudo tem por finalidade o monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior do TIT no período subsequente àquele abrangido na etapa inicial.

Entre 31/05/2021 a 26/06/2021, foram publicados 60 acórdãos, que trataram das seguintes matérias:

(i) 38 acórdãos referem-se a Recursos Especiais que não tiveram seu mérito conhecido por ausência dos requisitos do artigo 49, da Lei 13.457/09; (ii) 03 acórdãos relacionados ao tema redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência; (iii) 06 acórdãos dizem respeito ao tema 07 responsabilidade solidária; (iv) 02 acórdãos sobre o direito ao crédito de ICMS; (v) 02 acórdãos referentes ao ICMS Substituição Tributária; (vi) 05 acórdãos relacionados à “guerra fiscal” do ICMS; (vii) 01 acórdão acerca da decadência; (viii) 01 acórdão relacionado a obrigação acessória e levantamento fiscal; (ix) 01 acórdão sobre crédito indevido por destaque de ICMS em Nota Fiscal de Retorno e; (x) 01 acórdão sobre moderação sancionatória (Redução e Relevação da Multa Fiscal).

Analisaremos, com efeito, o **AIIM n. 4.045.724-2**, que está relacionado com o tema “**Direito ao Crédito de ICMS**”,

objeto da primeira fase do projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP”, mais precisamente, a questão que envolve o aproveitamento de créditos de materiais de uso e consumo ou intermediários.

Anoto que este assunto foi objeto de excelente **artigo** aqui no Jota, no espaço do “Observatório TIT”, de autoria de Odilo Sossoloti, em 08.04.2021. O referido artigo, ao analisar a decisão proferida pela Câmara Superior no **AIIM 4.090.184-1**, demonstrou com maestria a divergência jurisprudencial no âmbito das Câmaras Julgadoras do TIT, bem como, entre o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, concluindo, ao final, pela necessidade de pacificação sobre o tema pela Câmara Superior, para que os julgamentos proferidos pelas Câmaras Julgadoras se tornem mais céleres.

Não obstante concorde *ipsis litteris* com o autor do artigo em comento, penso que a divergência jurisprudencial nas Câmaras Julgadoras irá persistir, pois, os próprios tribunais de cúpula do Judiciário possuem entendimentos jurídicos dissonantes, salvo se o Tribunal de Impostos e Taxas editar Súmula (artigo 52 da Lei 13.457/09) ou definir a questão jurídica por meio de Sessão Temática (art. 57-A da Lei 13.457/09).

Seja como for, nosso escopo é analisar o julgamento prolatado pela Câmara Superior no **AIIM n. 4.045.724-2**, que confirma a jurisprudência do colegiado, assim ementado:

ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO. Creditou-se indevidamente do ICMS, mediante lançamento no campo “057-Outros Créditos” das Guias de Informação e Apuração do ICMS, relativamente a entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme resposta notificação anexa. O contribuinte foi notificado para estornar referidos créditos, no entanto, deixou de fazê-lo no prazo estipulado. Incontroverso que as mercadorias

não foram consumidas de forma imediata e integral no processo de produção. Produtos que apenas se desgastam normalmente pelo uso ao longo do tempo e que não se consomem imediata e integralmente no processo produtivo e não integram o produto final não conferem direito a crédito de ICMS. Precedentes desta c. Câmara Superior neste sentido. Nulidade afastada. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

Pela decisão epigrafada, somente os materiais consumidos imediata e integralmente no processo produtivo ou que integrem o produto final, conferem direito ao crédito do imposto, conforme artigo 66, inciso V, do RICMS.

Entretanto, pretendemos destacar neste trabalho a *ratione decendi* de três decisões recentes da 2ª. Câmara Julgadora do TIT, que foram pelo cancelamento dos lançamentos fiscais, adotando interpretação infraconstitucional para diferenciar os materiais de uso e consumo inerentes e imprescindíveis às atividades econômicas e/ou produtivas do contribuinte, daqueles que servem apenas como suporte para o seu funcionamento. Em relação aos primeiros, incide o artigo 20 da LC 87/96, mas em relação aos segundos, é de se aplicar a limitação temporal do artigo 33, inciso I, consoante os termos dos acórdãos em testilha.

Trago à colação as ementas do **AIIM n. 4.134.361-0** (voto preferência condutor de minha autoria), do **AIIM n. 4.121.632-5** (voto vista condutor de minha autoria) e do **AIIM n. 4.125.867-8** (de minha relatoria):

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAIS NECESSÁRIOS NO PROCESSO PRODUTIVO – CRÉDITO LEGÍTIMO – NÃO INCIDÊNCIA DO ARTIGO 33, INCISO I, DA LC 87/96 E DO ARTIGO 66, INCISO V,

DO RICMS/00 – MERCADORIA DESTINADA ÀS ATIVIDADES DO CONTRIBUINTE – DECISÃO NORMATIVA CAT 01/01, ITEM 3.5 – CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO FISCAL QUE SE IMPÕE – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA AFASTADA – RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO (AIIM 4.134.361-0, julgamento em 03.08.21)

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAIS NECESSÁRIOS NO PROCESSO PRODUTIVO – CRÉDITO LEGÍTIMO – NÃO INCIDÊNCIA DO ARTIGO 33, INCISO I, DA LC 87/96 E DO ARTIGO 66, INCISO V, DO RICMS/00 – MERCADORIAS DESTINADAS ÀS ATIVIDADES ESSENCIAIS DO CONTRIBUINTE, MUITO EMBORA NÃO SEJAM CONSUMIDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL NEM INTEGRE O PRODUTO FINAL – LAUDO TÉCNICO COMPROVANDO QUE AS MERCADORIAS SÃO INERENTES AO PROCESSO PRODUTIVO – DECISÃO NORMATIVA CAT 01/2001, ITEM 1.1 – CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO FISCAL QUE SE IMPÕE – PRELIMINAR AFASTADA – JUROS SÚMULA 10 – MULTA CONFISCATÓRIA – ARTIGO 28 DA LEI 13.457/09 – RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO (AIIM 4.121.632-5, julgamento em 06.07.21)

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAIS DE USO E CONSUMO NECESSÁRIOS E INERENTES ÀS ATIVIDADES DO CONTRIBUINTE – CRÉDITO LEGÍTIMO – NÃO INCIDÊNCIA DO ARTIGO 33, INCISO I, DA LC 87/96 E DO ARTIGO 66, INCISO V, DO RICMS/00 – INTELECÇÃO DA DECISÃO NORMATIVA CAT 01/01 – CANCELAMENTO DO ITEM 01 DO AIIM QUE SE IMPÕE – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE NOTAS FISCAIS – INFRAÇÃO CONFIGURADA –

ITEM 03 DO AIIM MANTIDO – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 204 DO RICMS – REDUÇÃO DA MULTA FISCAL – APLICAÇÃO DO ARTIGO 527-A DO RICMS – REQUISITOS OBJETIVOS PRESENTES – CRITÉRIOS SUBJETIVOS DA NORMA QUE PERMITE A MITIGAÇÃO DA REPRIMENDA – NÃO ENVIEDENCIAÇÃO DE ANTECEDENTES FISCAIS DESABONADORES – PORTE ECONÔMICO DO CONTRIBUINTE QUE DEVE SER CONSIDERADO JUNTAMENTE COM AS CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO CONCRETO – ILEGALIDADE DOS JUROS – SUMULA 10 – MULTA CONFISCATÓRIA – ARTIGO 28 DA LEI 13.457/09 – NÃO CONHECIMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA PELO INDEFERIMENTO DE DILAÇÃO PROBATÓRIA REJEITADO POR SER INPERTINENTE E EXTEMPORÂNEO – RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E PARCIALMENTE PROVIDO. (AIIM 4.125.867-8, julgamento em de 10.11.20)

Consoante os fundamentos das decisões proferidas, que merecem reflexão, restou assentado que, sob o aspecto da legislação infraconstitucional, considerando-se as normas de regência quanto às restrições aos créditos de ICMS na aquisição de materiais de uso e consumo, numa interpretação sistemática, *as vedações ao crédito são limitadíssimas*, muito diferente do entendimento que vem sendo adotado o fisco, consubstanciado nas normas infralegais (Portarias, Decisões Normativas, Resoluções) e normas individuais e concretas expedidas pelas autoridades competentes.

É de se ressaltar a observação inserta nos julgados de que, pelo regime adotado pela LC 87/96, há de se fazer distinção apenas entre mercadorias destinadas para as atividades econômicas do contribuinte, daquelas mercadorias que apenas são destinadas ao suporte da atividade que realiza, como por exemplo, diversas despesas com o departamento administrativo, com

segurança interna do estabelecimento, dentre outras. Estas sim, mercadorias de uso e consumo, onde tem incidência o artigo 33, inciso I, da LC 87/96. Somente nesses casos é que há vedação ao uso do crédito de ICMS.

Isto porque, segundo os acórdãos, a Lei Complementar 87/96, de forma mais ampla, no artigo 20, prevê a possibilidade da compensação de todas as mercadorias que ingressarem no estabelecimento, independentemente da destinação, vale dizer, inclusive as mercadorias destinadas ao uso e consumo.

Pelo artigo 20, na sua inteligência, a norma impõe exceções ao direito ao crédito em relação às mercadorias “alheias às atividades do estabelecimento”, bem como, as vinculadas às saídas “não tributadas ou isentas.” Mas o artigo 33, inciso I, da LC 87/96, ampliou a restrição para as mercadorias destinadas ao uso e consumo, *transitoriamente*, ou seja, até 31.12.2032, segundo a legislação vigente.

Destarte, as decisões em análise alertam que o regime adotado pela LC 87/96 difere do regime do Convênio 66/88, que continha regra negativa, prevendo a inexistência do direito ao crédito, se não houvesse integração da mercadoria ao produto final ou se não fosse consumida integral e imediatamente no processo industrial, consoante o artigo 31, inciso III.

Houve, portanto, uma mudança de critério em relação ao Convênio 66/88, sendo que, **pela regra atual, o crédito é vedado apenas quando “não houver qualquer vínculo ou inerência” entre a mercadoria e o processo industrial, ou comercial, ou de prestação de serviços, desenvolvido pelo estabelecimento.**

Assim, numa análise sistemática da norma complementar, consoante é asseverado pelas decisões da 2ª. Câmara Julgadora, tem-se que o artigo 33, I, da LC 87/96, *por ser norma transitória*, é uma exceção à regra geral e não uma outra regra

geral, de modo que esta *deve ser interpretada restritivamente*. Com efeito, na aplicação do artigo 33, I, da LC 87/96, a vedação ao crédito não é em relação a qualquer uso e consumo da mercadoria, pois deve-se levar em conta a efetiva “destinação” da mercadoria.

Vale dizer, identificar, em cada caso, se a destinação diz respeito à atividade econômica do contribuinte, sendo este o ponto nodal para a incidência ou não do art. 33, I, da LC 87/96. Para tanto, o sujeito passivo da relação tributária deverá demonstrar ou fazer prova de que os materiais de uso e consumo são necessários e imprescindíveis às atividades da empresa, para que o crédito seja legitimado. Se há vínculo de inerência com as atividades desenvolvidas pelo contribuinte, ou seja, se as mercadorias não são alheias às suas atividades produtivas, não tem aplicação a vedação do art. 33, I, da LC 87/96.

Ressalto, que por esse entendimento jurídico, a prerrogativa de apropriação de crédito de ICMS não ficaria restrita apenas para a indústria, mas também para o comércio, cujo aspecto também é objeto controvérsias no Poder Judiciário.

Certamente os referidos processos administrativos chegarão à Câmara Superior, de modo que é relevante o enfrentamento da questão em face dos fundamentos fixados pelas indigitadas decisões, mormente porque estão em sintonia com o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça¹.

José Orivaldo Peres Júnior

¹ AgInt no AResp n. 1.288.163/SP, DJe 05.05.2021; AgRg em REsp 142.263, DJe. de 26.02.2013, e REsp 1.175.166/MG, DJe. de 02.03.2010.

69. Possível impacto da ADI 5492 no âmbito do contencioso

Supremo decidirá se o art. 15 do CPC é constitucional

Em julho deste ano, o **JOTA** publicou o **artigo** intitulado “aplicação do novo CPC no processo administrativo paulista”, na coluna Observatório do TIT. Em linhas gerais, o texto apontou que a aplicação do Novo Código de Processo Civil (CPC) no processo administrativo paulista gera debates no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), em especial no que diz respeito à aplicação da teoria dos precedentes prevista nesse diploma processual.

Essa discussão ocorre em razão de o artigo 15 do CPC¹ permitir que, na ausência de normas que regulem processos administrativos, suas disposições podem ser aplicadas supletiva ou subsidiariamente.

O presente artigo questiona uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) que pode pôr em xeque a possibilidade de os julgadores do TIT aplicarem a regra de orientação integrativa supramencionada. Trata-se da ADI 5492, pautada para julgamento pelo STF no dia 04 de novembro de 2021. Essa ação foi ajuizada pelo governador do Rio de Janeiro para questionar a constitucionalidade de onze artigos do CPC, dentre os quais o referido art. 15.

¹ “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

Segundo as exposições autorais, esse dispositivo legal, ao se referir a processos administrativos de forma genérica, permite a interpretação de que deve ser aplicado a processos administrativos de todas as esferas da federação. Para o autor, isso violaria a ideia substancial da autonomia federativa prevista nos arts. 18 e 25, *caput* e §1º da CF/88, já que não estaria ao alcance do legislador federal disciplinar a fonte normativa de processos administrativos dos demais entes políticos.

Com base nessa linha de raciocínio, sugere que a expressão “processos administrativos” constante do art. 15 do CPC seja interpretada conforme a Constituição Federal e, com isso, sua aplicação se restrinja à órbita federal, preservando a autonomia dos demais entes políticos para legislar sobre seus respectivos processos administrativos.

Sintetizadas as considerações autorais, é importante acentuar que há inúmeras legislações que disciplinam o contencioso administrativo tributário. Muitas vezes, essa quantidade enorme de normas eleva a possibilidade de diversas garantias constitucionais serem desrespeitadas, ignoradas ou mal interpretadas pelos entes políticos, dentre as quais se destacam o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a duração razoável do processo, a igualdade e a segurança jurídica. Também dificulta a observância dos princípios norteadores da Administração Pública previstos no art. 37 da CF/88, em especial a moralidade e a eficiência.

Essa falta de harmonia de normas que regem o contencioso administrativo tributário, inclusive, implica em créditos tributários viciados, o que gera uma enxurrada de litígios tributários levados ao Judiciário e, conseqüentemente, onera fatalmente o Erário.

O relatório divulgado pelo Núcleo de Tributação do Insper², por exemplo, apontou que o contencioso administrativo tributário alcançou a cifra de 1.429,8 trilhões de reais no ano de 2019, representando 19,7% do Produto Interno Bruto (PIB). Se incluir o contencioso judicial no bolo, esse percentual aumenta para 75% do PIB.

Foi dentro desse cenário que o legislador federal, no uso de sua competência atribuída constitucionalmente (art. 21, I da CF/88), editou o CPC. Trouxe um processo mais célere e justo, com amparo em uma orientação principiológica em sintonia fina com a CF/88.

A regra de integração normativa de prevista art. 15 do CPC foi uma das maiores inovações para o Direito Tributário, uma vez que superou as lacunas e antinomias existentes nas legislações que disciplinam os processos administrativos tributários no âmbito federal, estadual e municipal.

Essa regra, inclusive, parece ter a mesma substância do que prevê o art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)³, que permite a aplicação dos princípios gerais de direito, dos costumes e da analogia nas hipóteses de omissão em lei.

O art. 15 do CPC buscou, portanto, a observância da política de processualidade para além do Judiciário, em razão de facultar ao intérprete a utilizar esse diploma processual quando se deparar com o silêncio das normas processuais administrativas, o que garante maior observância às garantias pro-

² Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf>.

³ Decreto-Lei n. 4.657/1942: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.”

cessuais constitucionalmente previstas e assegura maior eficiência e segurança jurídica no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Também é importante enfatizar que art. 15 do CPC não viola a autonomia federativa, bastando que cada ente político discipline sobre determinado ponto omissos ou lacunosos existentes em sua norma para que as disposições desse diploma processual não sejam aplicadas.

Todos esses indicativos apontam que não há que se suscitar nenhuma inconstitucionalidade do dispositivo legal supra-mencionado.

Dentro do contencioso tributário paulista, há recentes decisões do TIT que aplicaram as disposições do CPC.

A Décima Primeira Câmara Julgadora, por exemplo, aplicou a regra contida no art. 248, §4º, do CPC para reconhecer que é plenamente válida a notificação realizada pelos correios, evento a partir do qual inicia-se o prazo para impugnar. Esse entendimento foi proferido no recente julgamento do Processo DRT 05-4123057/2019, publicado em 04/08/2021, no qual foi pontuado que esse dispositivo legal pode ser aplicado subsidiariamente ao processo administrativo por força da autorização contida no art. 15 do CPC, conforme voto proferido pelo Ilmo. Juiz Jandir Jose Dalle Lucca:

“Destaque-se que a própria Recorrente não nega ter sido cientificada do AIIM pelos correios, mas apenas que “sendo recebido pela portaria de seu prédio, não lhe permitindo responder, tempestivamente”.

Nesse passo, é suficientemente elucidativo o comando insculpido no § 4º do artigo 248 do CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo por força do artigo 15 do mesmo códex”

Em outro caso, a Segunda Câmara Julgadora, ao julgar o Processo DRT 16-4121804/2019, publicado em 02/06/2021 (rel. Ilmo. juiz Douglas Kakazu Kushiya), considerou que o contribuinte não trouxe todos os documentos necessários à comprovação de suas alegações, o que era seu dever em razão de o art. 373 do CPC ser expresso no sentido de que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, *in verbis*:

“Sendo assim, era ônus da Recorrente em trazer os documentos com os devidos confrontos para que o que a decisão recorrida entendeu ser meros indícios, formasse sua convicção quanto às alegações e que deveriam comprovar, efetivamente o que foi alegado.

Merece destaque o fato de que o ônus é do contribuinte, nos termos do disposto no artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC)”

Felizmente, também é possível notar que algumas Câmaras Julgadoras vêm aplicando a teoria dos precedentes prevista no CPC para observar as decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral, mesmo que essa hipótese não esteja prevista no art. 28 da Lei n. 13.457/2009.

No Processo DRT 03-4136136/2020 discutia-se a possibilidade ou não da exigência de antecipação de ICMS, sem substituição tributária, com fundamento em Decreto. No julgamento realizado pela Sexta Câmara Julgadora, publicado em 21 de maio de 2021, o voto vencedor, proferido pelo ilmo. juiz Juliano Di Pietro, considerou o entendimento pacificado pelo STF em sede de repercussão geral (Tema 456) para acolher a alegação do contribuinte no sentido de que essa cobrança é inconstitucional, pois não há lei em sentido formal que a discipline.

Outro caso analisado foi o Processo DRT 12-4131957/2020, que trata da acusação fiscal de que a empresa autuada

procedeu ao desembaraço aduaneiro de mercadorias no estado de São Paulo sem, contudo, recolher o ICMS incidente sobre a importação para este ente tributante. A empresa sustentou que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre as mercadorias importadas não é o estado de São Paulo, onde ocorreu o desembaraço aduaneiro, e sim o estado do Paraná, pois é neste que se encontra estabelecida.

No julgamento, cujo acórdão foi publicado em 20 de julho de 2021, a Décima Câmara Julgadora (rel. José Eduardo de Paula Saran) acolheu o argumento do contribuinte para cancelar a autuação fiscal com base na tese fixada pelo STF no Tema 520 (repercussão geral), no qual foi pacificado o entendimento de que o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS-importação é o Estado-membro onde está estabelecido ou domiciliado o sujeito que deu causa à circulação da mercadoria (destinatário jurídico), independentemente do destino físico desta, *in verbis*:

“EMENTA ICMS. Item I.I: deixar de pagar o ICMS em operações de importação, por ter a documentação indicado outro estado como destino das mercadorias importadas, mas que não saíram do território paulista. Decisão monocrática manteve a autuação fiscal, porém recapitulou a multa, resultando em diminuição do crédito tributário cobrado. A Autuada, estabelecimento paranaense, logrou demonstrar que foi a destinatária documental, jurídica e econômica dos produtos importados, sendo deles proprietária, embora tenham ficado armazenados temporariamente em Armazém Geral em território paulista, por razões logísticas. Interpretação sistemática da legislação tributária. Aplicação dos efeitos de decisão do STF em Repercussão Geral (Tema 520). Recurso Ordinário conhecido e provido, para cancelar integralmente a autuação fiscal. Recurso de Ofício conhecido e provido.”

As referidas decisões ainda não são definitivas, mas evidenciam que a postura do TIT quanto à aplicabilidade supletiva ou subsidiária do CPC vem aumentando, o que confere maior efetividade na aplicação das normas gerais do direito processual no contencioso administrativo tributário.

Por fim, constata-se que também há recentes julgados da Câmara Superior do TIT que privilegiam a teoria dos precedentes prevista no CPC para observar a jurisprudência pacificada no judiciário em diferentes temas, a exemplo do acórdão proferido no Processo DRT 1B-4090542/2017, publicado em 30 de junho de 2021, rel. Maria do Rosário Pereira Esteves, no qual foi aplicado o entendimento fixado pelo STF no Tema 259 (repercussão geral) para reconhecer que a imunidade tributária em operações com livros abrange seus acessórios.

Espera-se que o STF afaste o argumento de inconstitucionalidade do art. 15 do CPC/15 quando julgar a ADI 5492. Se isso não ocorrer, os julgadores do TIT estarão impedidos de utilizar as disposições previstas nesse diploma processual para suprir as lacunas e antinomias existentes nas normas que disciplinam o contencioso administrativo tributário paulista, o que dificultará a observância dos princípios basilares do direito processual consagrados constitucionalmente e daqueles que norteiam a Administração Pública.

Danilo Andrade Bertagnoli de Figueiredo

70. Controvérsia sobre destinatário para fins de incidência do ICMS-Importação

O leading case julgado pelo STF tem sido aplicado pela Câmara Superior do TIT?

Em 27 de abril de 2020, o STF concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário n. 665.134/MG, sob a sistemática da repercussão geral, para fixar o entendimento de que *“o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”*.

A controvérsia surgiu da interpretação do artigo 155, § 2º inciso IX, “a”, da Constituição Federal pelos estados, segundo o qual o ICMS incidente na importação de mercadorias cabe ao *“estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria”*. A expressão “destinatário da mercadoria” acabou recebendo inúmeros significados pelos estados, variando desde local onde há entrada física do produto importado, até local onde o produto é efetivamente utilizado.

Ao examinar o assunto, o STF pacificou o entendimento de que o ICMS devido na importação compete ao estado do destinatário jurídico do bem importado, que é quem dá causa à transferência de titularidade do bem, ou seja, ao estado em que

estiver localizado o estabelecimento daquele que pactuar a compra e venda.

Concluiu-se, portanto, que o destinatário da mercadoria previsto no artigo 155, § 2º inciso IX, “a”, da Constituição Federal é aquele que efetivamente a adquiriu junto ao fornecedor no exterior. Aplicando esse racional às diferentes modalidades de importação, temos o seguinte:

(i) na importação por conta própria, o destinatário jurídico coincide com o econômico, uma vez que o importador utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva. O imposto deve ser recolhido ao Estado onde se encontra aquele que firmou o contrato de compra e venda internacional;

(ii) na importação por conta e ordem, o destinatário jurídico é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, o contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria (logo, aquele que contratou a trading); e

(iii) na importação por encomenda, o destinatário jurídico é a trading, pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o objetivo de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio.

Por ocasião do julgamento, o STF também declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 11, I, “d”, da Lei Complementar n. 87/96, para afastar o entendimento de que o local da operação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física do produto importado.

Esperava-se que esse precedente pacificasse a matéria e reduzisse significativamente o contencioso sobre o tema,

sendo invocado, inclusive, em julgamentos na esfera administrativa para evitar a sobrecarga do Poder Judiciário¹. Nota-se, contudo, especialmente em casos analisados pela Câmara Superior do TIT, que o Recurso Extraordinário n. 665.134/MG sequer é mencionado quando o assunto é colocado em pauta.

Nesse sentido, analisaremos nesse artigo dois julgados da Câmara Superior do TIT publicados entre 20.8.2021 e 20.9.2021 (Acórdãos proferidos nos Autos de Infração ns. 4047298-0 e 4022935-0), que versaram sobre a matéria relativa ao estado competente para recolhimento do ICMS devido na importação de mercadorias, confrontando-os com a orientação do STF.

Pois bem, no Auto de Infração n. 4047298-0 o contribuinte foi autuado pelo estado de São Paulo por deixar de recolher o ICMS relativo a mercadorias importadas por seu estabelecimento em Pernambuco e desembarçadas no estado de São Paulo.

Segundo relatado pela manifestação fiscal, no que foi acolhido pelo voto do relator, as mercadorias saíram de terminal alfandegado no estado de São Paulo diretamente para o estabelecimento da contribuinte em Itapetininga, também no estado de São Paulo, sem nem transitar por Pernambuco, de maneira que o imposto incidente na operação de importação caberia ao estado de São Paulo. No voto que conduziu o julgamento do Recurso Especial, o relator assim dispôs:

“31. No mérito, contudo, a melhor solução foi dada na decisão recorrida, na qual consta que a mercadoria foi desembarçada no estado de São Paulo e destinada diretamente a estabelecimento também situado no estado

¹ Verificamos menção expressa ao Recurso Extraordinário n. 665.134/MG apenas no julgamento dos Autos de Infração ns. 4132160-1, 4120993-0 e 4068495-7 pela Quarta Câmara Julgadora.

de São Paulo, sem sequer transitar pelo estado de Pernambuco, onde estava sediado o importador. Nesse caso, de acordo com o artigo 11, I, d, da Lei Complementar n. 87/96, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o local da operação é o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

Por estas razões, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE em relação à matéria.”

Com relação ao voto acima, entretanto, vale tecer alguns comentários: (i) a fundamentação empregada vai contra a decisão do STF no Recurso Extraordinário n. 665.134/MG, que declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 11, I, “d”, da Lei Complementar n. 87/96, justamente para afastar o entendimento de que o local da operação, para os efeitos da cobrança do ICMS, deve ser o da entrada física do produto importado; e (ii) não houve qualquer exercício para se tentar identificar o destinatário jurídico do bem, como determinado pelo STF, limitando-se a afirmar que o bem não transitou pelo estabelecimento importador.

Fazemos a ressalva para o único voto de vista proferido pelo julgador Edison Corazza, que observou a necessidade de avaliar quem seria o destinatário legal da mercadoria importada para fins de determinar o sujeito ativo do tributo, concluindo, todavia, pela manutenção

da autuação em vista da ausência de elementos concretos expostos no Recurso Especial que levassem à conclusão diversa da do relator, nos seguintes termos: *“Poder-se-ia dizer que a empresa pernambucana seria a destinatária legal das mercadorias, entretanto o Recurso Especial não traz qualquer consideração acerca desse tema, não vislumbrando qualquer indício que justifique a prática negocial de importar mercadoria por Acumuladores Moura em Recife para desembaraçá-las em Santos e destiná-las a recorrente em Itapetininga-SP”*.

A matéria, portanto, não parece ter sido enfrentada adequadamente. Chama a atenção, inclusive, que os parâmetros estabelecidos pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 665.134/MG sequer tenham sido levados para debate.

O mesmo ocorreu no julgamento do Auto de Infração n.º 4022935-0. Nesse caso, o contribuinte foi autuado por não recolher ao estado de São Paulo mercadorias importadas por conta e ordem da filial do Espírito Santo, onde houve, inclusive, trânsito físico das mercadorias e armazenagem para posterior remessa ao estabelecimento paulista.

Muito embora nesse caso o Recurso Especial da Fazenda não tenha sido conhecido, por maioria, por ausência de divergência, e o contribuinte tenha saído vencedor, é de se preocupar quanto ao teor dos votos que efetivamente enfrentaram o mérito da questão.

Nesse sentido, vale observar o voto do relator, que assim dispõe: *“21. Em breve síntese, de acordo com a jurisprudência do e. STJ, a interpretação do artigo 11, inciso I, alínea “d”, da Lei Complementar n. 87/1996, é de que o ICMS deve ser recolhido ao estado onde está localizado o destinatário final da mercadoria, mesmo que tenha sido desembaraçada por estabelecimento intermediário situado em outra Unidade da Federação,*

seja este terceiro ou pertencente ao mesmo grupo. (...) 22. No caso dos autos, às fls. 25847, em contrarrazões ao Recurso Especial, o próprio contribuinte afirma que as mercadorias permaneciam por alguns dias nos armazéns gerais contratados antes de serem remetidas a outros Estados, tornando inequívoco o fato de que seu estabelecimento do Espírito Santo não era o destinatário final dos produtos importados, mas mero intermediário na aquisição”.

Como se nota do voto acima, é utilizado o conceito de “destinatário final” que não corresponde àquele definido pelo STF em sede de repercussão geral (destinatário jurídico). Não bastasse isso, o fato é que não houve uma preocupação em observar os parâmetros delineados pelo STF ao decidir a matéria.

De maneira geral, o posicionamento da Câmara Superior ora discutido nos leva a crer que, a despeito da consolidação da jurisprudência pelo STF, os contribuintes ainda terão que enfrentar o tema no judiciário, demandando um sistema já sobrecarregado, moroso e custoso para os cidadãos.

Gabriela Conca

71. Diferencial de alíquota nas operações destinadas a empresas de construção civil

Autos de infração sobre fatos ocorridos antes da Emenda Constitucional 87/2015

Introdução

Ainda existe celeuma no Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – TIT acerca de autos de infração e imposição de multa – AIIM que exigem a diferença de alíquota, também conhecida como DIFAL, nas operações interestaduais de remessas de mercadorias para empresas de construção civil situadas em outras Unidades da Federação.

A discussão já é antiga, anterior à Emenda Constitucional n. 87/2015. A redação original da Constituição de 1988, previa em seu art. 155, § 2º, inc. VII, alíneas “a” e “b”, que o ICMS nas operações interestaduais seria recolhido pela aplicação da alíquota interestadual quando o destinatário fosse contribuinte do imposto e pela alíquota interna quando o destinatário não fosse contribuinte.

Apesar da diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações com não contribuintes situados em outra Unidade da Federação ser devida ao Estado do destinatário, e apesar da falta de legislação complementar disciplinando tais hipóteses do ICMS, o Estado de São Paulo autua os contribuin-

tes paulistas que realizam operações mercantis com não contribuintes situados em outro Estado, exigindo o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual.

No caso das operações com empresas do segmento da construção civil, o Superior Tribunal de Justiça, com base em precedentes do Supremo Tribunal Federal pacificou a tese, em sede de repercussão geral, que não pode o Estado exigir a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme se pode observar na ementa abaixo transcrita:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERSTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. *As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (...)*
2. *É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Consequentemente, “há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que ‘as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser*

tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual’ (José Eduardo Soares de Melo, in ‘Construção Civil – ISS ou ICMS?’, in RDT 69, pg. 253, Malheiros).” (EResp 149.946/MS).

3. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.135.489-AL. STJ – 1ª Seção – Rel. Min. Luiz Fux – v.u. – julg. 09.12.2009)*

Posteriormente, foi promulgada a EC n. 87/2015, que deu nova redação ao inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, estabelecendo que *“nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”*.

A EC n. 87/2015 também alterou a redação do inciso VIII do § 2º do artigo em comento, estabelecendo que o responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS será o destinatário, quando este for contribuinte do imposto, ou o remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

A norma constitucional aclarou que somente incide o DIFAL do ICMS se a mercadoria ou a prestação de serviço não seguirem na cadeia produtiva, encerrando-se o ciclo no adquirente da mercadoria situado em outra Unidade da Federação.

Da posição do Tribunal de Impostos e Taxas

O Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, ao julgar autuações que exigiam a diferença da alíquota do ICMS nas vendas de mercadorias para empresas da construção civil ocorridas an-

tes da EC n. 87/2015 não se detinha a questões como a competência do Estado de São Paulo, a falta de previsão da exigência em lei complementar e os entendimentos pacificados pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

O art. 56-A do RICMS/00, revogado pelo Decreto n. 61.744/2015, dispunha que *“na operação que destine mercadorias a empresa da construção civil localizada em outra unidade da Federação, deverá ser aplicada a alíquota interna”*.

Tal disposição tinha fundamento no § 3º do art. 34 da Lei n. 6.374/89 que estabelecia que

“aplicam-se as alíquotas internas às operações ou às prestações que destinem mercadorias ou serviços a pessoa não contribuinte localizada em outro Estado ou no Distrito Federal”.

Esse entendimento pode ser observado nos julgamentos dos Recursos Ordinários n. DRTCI-4074155-2/2016, DRTCI-413.893/2011, DRTC II- 4061741-5/2015 DRTC III 4081025-2/2016, DRTC III-4101051-1/2017 e DRT-03-274655/2010, todos proferidos pelas Câmaras Julgadoras e julgamento no Recurso Especial DRT-03-9054306/2002, proferido pela Câmara Superior.

Interessante trazer à baila o entendimento proferido pela Câmara Superior no julgamento do Recurso Especial n. DRT-04-508808/2001, que utilizou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça para justificar a atuação, *“in verbis”*:

“ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA; FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL (OPERAÇÃO TRIBUTADA). Se o próprio STJ analisando o tema concluiu que as empresas de construção

civil não podem ser obrigadas ao recolhimento diferencial de alíquota, portanto não são contribuintes, por óbvio deve o Estado remetente exigir a aplicação da alíquota interna – 18% (dezoito por cento). Recurso Conhecido e desprovido mantida a decisão recorrida, por seus próprios jurídicos fundamentos, incluindo a parte remanescente do item 4 não questionada pelo ora recorrente. RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME.”

Interessante que o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento de que não incide o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual em operações praticadas por empresas de construção civil, que, sendo prestadoras exclusivas de serviços, estão unicamente sujeitas à incidência do ISS. Por isso, os bens adquiridos para utilização em suas atividades não podem ser tipificados como mercadorias sujeitas à tributação do ICMS. Não se discutiu qual o Estado tinha legitimidade para exigir o diferencial de alíquotas, se o Estado de destino ou se o Estado remetente da mercadoria.

A única possibilidade que se tem notícia de cancelamento dessas autuações pelo TIT é na hipótese em que a construtora realiza outras operações sujeitas à tributação do ICMS, conforme analisado no artigo “**Observatório do TIT: alíquota aplicada em operações interestaduais**”.

*Sulamita Szpckowski Alayon
Michele Markus*

72. Irrelevância da destinação industrial para redução do ICMS

Precedente da Câmara Superior cancela auto de infração ante a irrelevância de destinação industrial

Este artigo tem por objetivo analisar precedente da Câmara Superior do TIT que cancelou a autuação fiscal contra contribuinte que promoveu saída de mercadoria beneficiada pelo **Convênio ICMS 52/91**, fundamentada no fato de que tais mercadorias, necessariamente, deveriam ter destinação industrial para o adquirente, para que a autuada pudesse gozar do benefício da redução de alíquota na saída.

O contribuinte teria utilizado a classificação fiscal NCM-SH 8479.89.99, destinada a outras máquinas e equipamentos de uso industrial, ao passo que, no entendimento da fiscalização, as mercadorias comercializadas pela autuada seriam destinadas à limpeza, lavagem, polimento de pisos e assoalhos, localizadas em outro grupo da NCM-SH, não abrangidas, portanto, pelo Convênio ICMS 52/91.

Trata-se do **auto de infração n. 4.005.013-0**, em que o contribuinte foi acusado, no item que interessa ao presente artigo, de erro na determinação da base de cálculo do ICMS e das alíquotas aplicadas, porque teria utilizado classificação fiscal própria de máquinas e equipamentos industriais, tais como as listadas no Convênio ICMS 52/91, ao passo que, no entender da

fiscalização, tais máquinas e equipamentos não teriam destinação industrial, o que impediria a fruição dos benefícios previstos no convênio.

Antes de analisarmos o precedente do TIT, cumpre-nos traçar breve histórico acerca do benefício fiscal em comento.

O Convênio ICMS 52/91, vigente desde 30 de setembro de 1991 e prorrogado até 31 de março de 2022 pelo Convênio ICMS 28/21, prevê a redução da base de cálculo do ICMS incidente nas saídas de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e agrícolas arrolados em seus anexos, de forma que a carga tributária nas saídas corresponda a determinados percentuais que especifica para operações interestaduais e internas. O contribuinte beneficiado fica também dispensado de estornar os créditos de ICMS apropriados na entrada das mercadorias cuja saída subsequente será beneficiada pelo convênio.

Portanto, nos termos do Convênio 52/91, para fruição do benefício fiscal bastaria a listagem das mercadorias beneficiadas em um dos anexos do convênio, nada mais. Ao regulamentar o benefício, o RICMS-2000 prevê em seu artigo 54, inciso V, que se aplica a alíquota de 12% nas operações internas com “implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais (...) observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidas pelo Poder Executivo”.

Até aqui nada mais corriqueiro. O Convênio ICMS 52/91 fixou as regras para o benefício da redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas no âmbito do Confaz, norma que foi incorporada à legislação do ICMS dos estados signatários e disciplinada pelo Poder Executivo de cada unidade federativa, o que foi levado a cabo no estado de São Paulo pela Resolução da Secretaria da Fazenda SF 4/98.

Ocorre que nem o RICMS-2000 tampouco a Resolução SF 4/98 trouxeram qualquer condição adicional para fruição do benefício da redução da base de cálculo do ICMS nas saídas senão apenas aquelas previstas no Convênio ICMS 52/91, ou seja, a lista taxativa de máquinas e equipamentos.

Especificamente no **AIIM n. 4.005.013-0** ora analisado, conforme se extrai do relatório do acórdão proferido pela Câmara Superior do TIT, a acusação fiscal entendeu que o erro na determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável derivaria da necessidade de que os produtos tivessem uso na indústria.

Vale destacar que no acórdão proferido pela 1ª Câmara Julgadora do TIT restou consignado que “quer seja pela interpretação do vocábulo indústria, como o fez a decisão recorrida, quer seja pela análise dos diplomas envolvidos, como o próprio Convênio ICMS 52/91 e Resolução SF 4/98, se constitui correta a linha adotada na acusação fiscal que entendeu pela necessidade de que os produtos tivessem uso na indústria para fins de gozo do benefício previsto no referido convênio”.

Ocorre que, não havendo em nenhum dos instrumentos normativos supracitados, repita-se, Convênio ICMS 52/91, RICMS-2000 e Resolução da Secretaria da Fazenda SF 4/98, qualquer condição adicional para o gozo do benefício a não ser que as máquinas e equipamentos industriais e agrícolas estivessem listados no convênio incorporado à legislação dos estados signatários, o Recurso Especial do contribuinte no tocante ao item objeto deste artigo foi conhecido e provido à luz dos paradigmas, conforme passamos, brevemente, a analisar.

Superada a fase de conhecimento do recurso interposto, no julgamento do mérito, após ter sido negado provimento pelo relator, juiz Valério Pimenta de Moraes, que entendeu pela necessidade de uso industrial, em conciso e fundamentado voto

vista, o juiz Edison Aurélio Corazza deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, cancelando os itens do AIIM atrelados ao benefício fiscal, destacando que a própria administração tributária paulista emitiu a Decisão Normativa CAT-03, de 17 de dezembro de 2013, revogando expressamente três outras, dentre elas a CAT 6/2010, que sustentava como requisito para fruição do benefício a finalidade do equipamento.

Reforçando seu entendimento quanto à taxatividade das condições para fruição do benefício previsto no Convênio 52/91, destacou a Decisão Normativa CAT 3/2013, que afasta qualquer dúvida quanto à insubsistência da autuação, conforme trecho de seu voto abaixo reproduzido:

“(...) 2. A relação das máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e das máquinas e implementos agrícolas a que se refere o citado dispositivo está prevista na Resolução SF 4/98 (Anexos I e II).

(...)

5. Isso significa que o legislador, ao selecionar os bens e mercadorias que fazem parte da citada relação, já considerou, a priori, que os mesmos ostentam as características de industriais ou agrícolas.

6. É por essa razão que essa relação é considerada de natureza taxativa, ou seja, comporta exclusivamente as máquinas, aparelhos, equipamentos e implementos que discrimina, por coincidência da descrição e da classificação no código da NBM/SH (sem restrições ou elasticidades).”

O juiz com voto vista trouxe em seu fundamentado voto a Resposta à Consulta n. 8.687/2016, emitida pela Consultoria Tributária, na qual também restou claro que as máquinas e equipamentos industriais aos quais se aplica a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 são aquelas expressamente discriminadas nos Anexos I e II do referido convênio,

por sua característica industrial ou agrícola, **independentemente do uso que vier a ser dado** ao referido produto, dando provimento ao Recurso Especial do contribuinte, no que foi seguido pela expressiva maioria de 14 juízes, vencido o Relator, acompanhado pela juíza Cacilda Peixoto.

Da mesma forma, dos acórdãos paradigmáticos que instruíram o Recurso Especial do contribuinte se extraem importantes fundamentos jurídicos que acabam por uniformizar o entendimento da Câmara Superior do TIT.

Tal se vê no acórdão paradigmático proferido no julgamento do Recurso Especial no **AIIM n. 3.071.102-2**, que também por expressiva maioria de votos (13 votos a 2) consignou que: “A legislação não impôs restrição em relação à condição dos destinatários das mercadorias pré-definidas, bem como em relação à destinação específica no seu uso. As relações de produtos constantes nos Anexos da Resolução SF 4 têm natureza taxativa, não comporta qualquer tipo de interpretação extensiva. A regra que estabelece isenção, ou ainda que determine benefícios fiscais, tem aplicação restrita e na forma como pretendida pela Fiscalização desrespeita a exegese do artigo 111 do CTN”.

E assim também ocorreu nos outros dois acórdãos paradigmáticos apresentados, ambos da Câmara Superior do TIT, objeto dos **AIIMs 3.120.988-9** e **3.069.508-9**, nos quais restaram canceladas as autuações que conferiram interpretação extensiva à norma que outorgou o benefício, ao exigirem uso ou finalidade industrial às máquinas e equipamentos expressamente listadas nos anexos do Convênio ICMS 52/91.

Conclui-se que, considerando que todos os atos normativos preveem apenas a necessidade de menção das máquinas de forma taxativa nos anexos do Convênio ICMS 52/91, como um benefício fiscal de incentivo à indústria nacional e não atrelado à destinação ou uso das mercadorias incentivadas, não cabe

à administração tributária interpretação extensiva da norma que concedeu o benefício, à luz do disposto no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, conforme decisão proferida pela Câmara Superior, em entendimento que vem se consolidando no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do estado de São Paulo.

Olival Mariano Pontes Junior

73. Câmara Superior contraria STJ em temas de responsabilidade tributária

Câmara Superior analisa casos de responsabilidade supletiva e solidária

Um dos temas que geram bastante debate no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) é o da responsabilidade tributária, que busca imputar a responsabilidade pelo pagamento do tributo àquele que não o contribuinte.

Há recentes precedentes da Câmara Superior do TIT envolvendo esse tema, dentre os quais os analisados sob o foco da (i) responsabilidade supletiva do adquirente da mercadoria na ocasião de o remetente não recolher o tributo de forma antecipada no regime de substituição tributária e da (ii) responsabilidade solidária do adquirente que não participa do fato gerador do ICMS.

A respeito da responsabilidade supletiva, têm sido frequentes os casos em que os adquirentes de mercadorias se veem compelidos a recolher os valores de ICMS/ST em razão do não recolhimento desse imposto de forma antecipada pelo substituto.

Nessas situações, o estado de São Paulo tem se posicionado no sentido de exigir o tributo do adquirente com fundamento no art. 267, II, “b” do RICMS, segundo o qual “Não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição, tratando-se de débito não declarado em guia de informação, o débito fiscal poderá ser exigido do contribuinte substituído”.

O Fisco também entende que tal dispositivo legal tem fundamento no art. 66-C da Lei Paulista n. 6.374/89, que estabelece que a sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação do crédito tributário. Essa norma disciplina o art. 128 do CTN, que dispõe que “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Essa a matéria chegou novamente à Câmara Superior em razão do recurso especial interposto por uma empresa no Processo DRT 02 4094207-7/2017.

A linha de defesa sustentada foi a de que o Fisco não teria comprovado que as empresas fabricantes (substitutas) recolheram o ICMS-ST e que a cobrança desse imposto deveria ser realizada, primeiramente, em desfavor destas, por se tratar de responsabilidade supletiva, cuja extensão só é admitida após a comprovação da inércia do substituto. A autuada também sustentou que permitir o contrário seria o mesmo que concluir que se trata de responsabilidade solidária (e não supletiva), o que não pode ocorrer, porque não há previsão legal nesse sentido.

Em recente julgamento do caso (publicado em 22/09/2021), a Câmara Superior do TIT negou provimento ao recurso do contribuinte e, com isso, manteve a acusação fiscal sob o fundamento de que o ICMS-ST pode ser exigido do destinatário se o remetente da mercadoria deixar de recolher o imposto. Confira-se o breve trecho da ementa:

“Deixou de pagar o ICMS devido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, por receber mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sem que

houvesse comprovação da retenção antecipada do imposto devido pelas operações subsequentes; apesar de regularmente notificado nos termos do artigo 267, inciso II, alínea “b” do RICMS/00. O art. 267, II, b, do RICMS/00, está em perfeita sintonia com o que dispõe o art. 128 do CTN, que estatui categoria própria de responsabilização, a supletiva, em matéria de responsabilidade tributária por substituição, não havendo que se falar em benefício de ordem para a exigência do débito fiscal que deixou de ser oferecido em pagamento ao Fisco pelo contribuinte substituto, nem há que se falar em prévia notificação do substituto”.

O voto vencedor, proferido pela juíza Cacilda Peixoto (relatora), apontou que a decisão paradigma mencionada pelo contribuinte não se coaduna com o entendimento majoritário da Câmara Superior. Também destacou que esse colegiado, em mais de uma oportunidade, reconheceu que o art. 267, II, “b” do RICMS autoriza a exigência do imposto ao contribuinte substituído na hipótese de não ser recolhido pelo sujeito passivo por substituição, sem a necessidade de notificação prévia deste último.

Merece destaque o voto-vista proferido pelo juiz Alberto Podgaec, que divergiu do entendimento da relatora e foi acompanhado por cinco julgadores.

Para ele, nos casos em que não há retenção de ICMS-ST, a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto para o adquirente somente poderá ser autorizada após a tentativa de cobrança da empresa remetente, sendo indevida a cobrança do imposto em face daquele se isso não ocorrer. Expôs que esse entendimento decorre da interpretação de que a responsabilidade supletiva tratada no art. 66-C da Lei n. 6.374/89 remete à conclusão de que é assessória, ou seja, somente pode

ser atribuída ao substituído após o substituto ser acionado e não recolher o imposto.

Note-se, portanto, que, apesar de haver certa resistência por parte de alguns julgadores, é majoritário o entendimento da Câmara Superior no sentido de que a cobrança do ICMS-ST pode ser transferida ao destinatário da mercadoria na hipótese em que o substituto não recolher o imposto de forma antecipada, independentemente da comprovação ou não de que o Fisco tentou cobrar esse último.

Sintetizados os fundamentos do julgamento, é pertinente rememorar que esse tema já foi objeto de análise por este Observatório. No **artigo** intitulado “Responsabilidade tributária supletiva e a exigência do ICMS-ST”, publicado pelo **JOTA** no dia 6/11/2020, foi pontuado que a maioria dos juízes da Câmara Superior do TIT já seguia o entendimento supramencionado e que este, inclusive, já era objeto da Resposta à Solução de Consulta 22.085/2020, que reconhece a transferência automática da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST ao substituído (adquirente) quando houver a falta de pagamento pelo substituto (remetente). A conclusão foi a de que, baseando-se no entendimento da SEFAZ e da Câmara Superior, essa temática deverá ser resolvida no âmbito judicial.

É importante acentuar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu, em sede de recurso repetitivo (REsp 931.727/RS), sobre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade supletiva ao substituído pelo não recolhimento do imposto pelo substituto. Nesse *leading case*, que teve como relator o ministro Luiz Fux, fixou-se o entendimento de que “a exigência de valor remanescente do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto, este, sim, integrante da relação jurídica tributária”.

Em que pese esse julgado não seja atual, há recentes decisões do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) que aplicam os seus fundamentos¹, cujo entendimento que prevalece é o de que o art. 66-C da Lei n. 6.374/89, ao atribuir a responsabilidade supletiva ao substituído, apenas autoriza a responsabilidade do pagamento do tributo a este na hipótese de o substituto ser acionado e deixar de recolher o imposto.

Ainda sobre a temática “responsabilidade tributária”, há outro julgamento recente da Câmara Superior do TIT (publicado em 1/10/2021), desta vez analisado sob o foco da responsabilidade solidária de adquirente não contribuinte de ICMS em operações envolvendo empresa posteriormente declarada inidônea. Esse julgamento ocorreu no Processo DRT CIII 4025732-0/2013.

Em linhas gerais, uma empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário foi autuada sob a acusação de que teria recebido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea. Para o Fisco, a adquirente deveria exigir as notas fiscais quando recebeu as mercadorias, na linha do que dispõe o art. 203 do RICMS. Como isso não ocorreu, a autoridade fiscal lançou o ICMS com fundamento no art. 11, XI c/c §1º do RICMS, o qual prescreve que são responsáveis solidários pelo pagamento do imposto as pessoas que tiverem *interesse comum* na situação que tiver dado origem à obrigação principal.

No julgamento do caso pela Segunda Câmara Julgadora do TIT, cujo relator foi o juiz José Orivaldo Peres Júnior, definiu-se que não se trata de um caso comum de responsabilidade solidária, pois foi consignado que é fato incontroverso que a

¹ Apelação Cível 1018402-55.2020.8.26.0053, 12ª Câmara de Direito Público; relator Osvaldo de Oliveira, publicado em 26/02/2021; Apelação Cível 1501174-10.219.8.26.0323, 13ª Câmara de Direito Público, relator Djalma Lofrano Filho; publicado em 27/10/2020;

empresa (i) não é contribuinte do ICMS, uma vez que suas atividades são de serviço de transporte rodoviário, atraindo a incidência de ISS; (ii) não praticou nenhuma infração com dolo, fraude, simulação ou conluio, ou seja, não agiu com má-fé; e (iii) adquiriu as mercadorias na condição de consumidor final.

Na ocasião, também foi registrado que o Fisco reconheceu tais fatos e, inclusive, a efetiva aquisição das mercadorias, porém entendeu que, como não houve prova da efetiva comprovação da operação mercantil, com a apresentação de comprovantes de pagamento, tratativas comerciais, comprovantes de transportes, dentre outros documentos, a empresa seria a responsável solidária pelo pagamento do imposto.

Com base em tais premissas, a Segunda Câmara Julgadora a afastou a exigência do imposto por solidariedade. Concluiu que o fato de a empresa não ser contribuinte do ICMS, e sim consumidora final, afasta a solidariedade prevista no art. 11, XI c/c §1º do RICMS, pois esta somente poderia ser imputada à empresa se houvesse prova de atos com dolo, fraude, simulação ou em conluio (quando comprovada a “má-fé”). Para o relator, não faz qualquer sentido presumir a solidariedade solidária em relação ao adquirente não contribuinte, “já que, por exemplo, não poderá se creditar do ICMS, salvo se agisse na participação da fraude ou da infração fiscal, como instrumento para favorecer ou beneficiar a empresa inidônea”.

Quando o caso chegou à Câmara Superior do TIT, o colegiado partiu para uma interpretação diferente.

No entender do juiz Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça (relator), acompanhado por votação unânime, o termo “destinatário” encampado no art. 203 do RICMS remete à conclusão de que todos os destinatários, contribuintes ou não, são obrigados a exigir documento fiscal. Entende que a aquisi-

ção de mercadorias com documentação posteriormente declarada inidônea é equiparada a recebimento de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, tendo como efeito o resultado de presunção absoluta de “interesse comum” prevista no art. 124, I do CTN e no art. 11, XI c/c §1º do RICMS.

Tais considerações levaram o colegiado a concluir que a exigência do imposto por solidariedade deve ser mantida, bastando receber mercadorias sem documentos fiscais para caracterizar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Confirma-se a ementa:

ICMS – Infrações relativas ao recebimento de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea, com cobrança de imposto de não contribuinte por solidariedade, com fundamento no art. 11, XI c/c §1º do RICMS/00. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO. Preliminares de nulidade não acatadas. No mérito, conforme a legislação tributária, todos os destinatários de mercadorias ou serviços – contribuintes ou não – são obrigados a exigir documentação fiscal hábil. A exigência do imposto por solidariedade deve ser mantida, pois a aquisição de mercadorias com documentação inidônea é considerada sem documentação fiscal, e atrai a presunção de interesse comum e a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto previstas no art. 11, XI c/c §1º do RICMS/00.

Percebe-se, portanto, que é unânime o entendimento da Câmara Superior no sentido de que o simples fato de receber a mercadoria desacompanhada de documentação fiscal idônea, por si só, autoriza a responsabilização do adquirente pelo pagamento do crédito tributário, independentemente de ser ou não contribuinte do ICMS.

Cumpra rememorar que esse tema já foi objeto de análise pelo Observatório em **artigo** publicado pelo **JOTA** em

31/10/2019, intitulado “A responsabilidade tributária do tomador de serviços”, ocasião em que foi pontuado que a Câmara Superior do TIT já seguia esse entendimento e que é contrário à jurisprudência dos Tribunais Superiores.

A esse respeito, é importante pontuar que, em recente julgamento², a Primeira Turma do STJ a concluiu que o “interesse comum” previsto no art. 124, I do CTN diz respeito a pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica da exação, que deve envolver, necessariamente, uma atuação simultânea de duas ou mais pessoas numa situação que configure o fato gerador do tributo, que no caso do ICMS são duas ou mais pessoas na condição de comerciantes ou vendedores, e não de consumidor final.

Para o colegiado, permitir o contrário “levaria à insólita situação de permitir ao fisco que, a pretexto de existir o “interesse comum”, pudesse exigir de qualquer comprador, inclusive consumidor final, o tributo na cadeia comercial pelo contribuinte de direito”.

Em outro julgamento do STJ, concluiu-se que “O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. (...) Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário”³.

² AREsp 1312954/GO

³ REsp 1.273.396, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 12/12/2019.

Os julgados mais recentes do STJ, portanto, ratificam que somente haverá interesse comum para o fim de ocasionar a responsabilidade solidária se dois sujeitos estiverem no mesmo polo da relação jurídica, o que não pode ser confundido com alguém que não tenha tido qualquer relação com a ocorrência do fato gerador.

Diante destas considerações, conclui-se que os julgamentos da Câmara Superior analisados no presente artigo confirmam que esta, nos últimos anos, não alterou o seu entendimento sobre as temáticas envolvendo a responsabilidade supletiva e solidária, o qual, entretanto, parece não observar a jurisprudência firmada no âmbito judicial.

Danilo Bertagnoli

74. ICMS x ISS na alimentação a bordo de aviões

Câmara Superior do TIT-SP cancela AIIM lavrado com exigência de ICMS sobre a totalidade das operações

Este artigo tem por escopo a análise da jurisprudência do TIT acerca da tributação incidente nos serviços de fornecimento de alimentos a bordo de aeronaves (catering) e sobre os serviços aeroportuários auxiliares (handling).

Nos julgados pesquisados, segundo a Fiscalização, seria devido o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre a operação global de fornecimento de alimentos a bordo de aeronaves (catering) e sobre os serviços aeroportuários auxiliares (handling).

O contribuinte, por sua vez, sustenta que se tratam de serviços distintos e autônomos, sendo que o ICMS incidiria apenas sobre o serviço de catering e o handling estaria no campo de incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal.

Diante destas premissas, passemos a demonstrar, por meio de alguns julgados, o entendimento esposado pelas Câmaras Julgadoras do TIT até o momento:

Precedentes das câmaras julgadoras do TIT

AIIM n. 3.074.928-1 (julgamento: 20/04/11, publ. 11/05/11):

Segundo o voto condutor da então 15ª Câmara:

“Portando deduz-se que os valores cobrados referem-se não ao fornecimento de alimentação, mas sim aos serviços acima descritos, como defende a recorrente. As notas de entrega ou ‘delivery’ notes foram juntadas e nelas se observa que os serviços de handling foram identificados por códigos, os quais foram esclarecidos pela recorrente (fls. 9101 e 9102). Não obstante as falhas apontadas pela d. Representação Fiscal às fls. 9701/9072 (descrição em banco ou código inteligível) tem-se que a discussão se circunscreve aos serviços prestados para o fornecimento de refeições em aeronaves nacionais e de bandeira estrangeira aportadas no país (...).”

AIIM n. 3.040.215-3 (julgamento: 21/06/13, publ. 24/06/13):

De acordo com o voto condutor da então 10ª Câmara Julgadora:

“Examinando ainda todas as circunstâncias, resta claro a este julgador que o serviço de catering difere do serviço de handling. No que se refere ao primeiro, resta clara a incidência de ICMS. Quanto ao segundo, por tratarem-se nitidamente de serviços auxiliares prestados as companhias aéreas em razão de operarem em determinado aeroporto, em nosso território, esses são nitidamente serviços e, portanto, não sofrem a incidência do ICMS e sim do ISS.”

Tais julgados se revelaram favoráveis à tese do contribuinte, no sentido que o ICMS somente incide sobre o serviço de fornecimento de alimentos (catering), sendo que os serviços auxiliares aeroportuários seriam passíveis de incidência do ISS.

Saliente-se que, em face destes acórdãos, a Fazenda do Estado de São Paulo interpôs recursos especiais, os quais restaram não conhecidos pela Câmara Superior do TIT.

Abaixo transcrevemos trecho de julgado prolatado pela 12ª Câmara Julgadora, em que, diferentemente dos casos antes mencionados, decidiu pela incidência do ICMS sobre a totalidade das operações. Vejamos:

AIIM n. 4.027.383-0 (julgamento: 06/06/14, publ. 24/06/14) – 12ª Câmara Julgadora:

“Neste sentir e considerando que a totalidade dos serviços prestados pela autuada tiveram por finalidade a viabilização da prestação do serviço de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves (catering) para a qual foi contratada, a autuada deveria ter oferecido à tributação pelo ICMS o valor total dos serviços prestados.

Dado que a autuada ofereceu à tributação pelo ICMS apenas parte dos valores dos serviços prestados, incorreu na infração que lhe foi corretamente imputada pelo fisco, devendo responder por sua conduta antijurídica (...).”

Esta decisão foi objeto de recurso especial interposto pelo contribuinte, cujo julgamento, ocorrido em 29/09/2021 perante a Câmara Superior, passamos a detalhar.

Julgamento pela câmara superior

Inicialmente, o I. juiz relator apresentou voto pelo não conhecimento do Recurso Especial, sob o entendimento de que os paradigmas trazidos pelo contribuinte não se prestariam ao dissídio jurisprudencial, além do fato de que a análise do mérito demandaria o reexame probatório, vedado nesta etapa processual.

Aludido entendimento restou vencido pela maioria dos Julgadores da Câmara Superior, de forma que os autos retornaram ao relator, que, no mérito, deu provimento ao recurso especial, conforme trechos abaixo destacados:

“Entendo assistir razão à recorrente, quando afirma que seus serviços de handling são definidos como serviços ‘auxiliares portuários’, porque estão essencialmente ligados à atividade das companhias aéreas e dos aeroportos. São atividades intimamente relacionadas às atividades de aviação civil, sujeitas à disciplina própria dada no artigo 102 do Código Brasileiro de Aeronáutica (Lei n. 7.565/86) e pela regulamentação pertinente expedida pela Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), notadamente como detalhada na Resolução ANAC n. 116 de 20/10/2009, que dispõe sobre os serviços auxiliares ao transporte aéreo (...).”

Uma vez caracterizados tais serviços de handling como serviços “auxiliares aeroportuários”, temos que na lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 consta o item 20.02 – serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

Como se depreende de tal item, é possível enquadrar o “carregamento e descarregamento de aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, com utilização de equipamentos da própria autuada, transporte da cozinha industrial para as aeronaves e posterior retorno” na citada “movimentação de mercadorias, logística e congêneres”, do item 20.02 acima transcrito.

Também a “limpeza” de bens utilizados nessas atividades, arrumação e estocagem de bens e produtos das companhias aéreas: *trolleys* (carrinhos), louças, talheres, pegadores, conchas, pinças de gelo etc.” se enquadram, no meu sentir, nas descrições e “armazenagem de qualquer natureza” e “serviços acessórios.(...)”

O i. relator concluiu que há subsunção dos serviços prestados a título de handling ao subitem 20.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, estando sujeitos à incidência do ISSQN, de competência municipal.

Houve pedido de vista com a prolação de voto em sentido diverso, conforme trechos abaixo transcritos:

“Como de sabença, na conformidade da disciplina do artigo 155, §2º, IX, “b”, da CRFB, quando se cuidar das chamadas operações mistas, como seria potencialmente a hipótese dos autos, o ICMS ‘incide sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.”

E, mais uma vez dos autos, a falta de autonomia dos serviços prestados (apreendido como fato jurídico constituído pelas provas), inclusive combinada com o fato jurídico de que, à época das operações questionadas, a d. Recorrente não apresentava outra atividade econômica, que não a do CNAE principal: 56.20-1/01 (Serviços de catering, bufê e outros serviços de comida preparada) evidencia a inexistência de serviços prestados compreendidos na competência tributária municipal, denotando a verdadeira identidade tributável – entendendo para o período de 2009 a 2010 – de fornecimento de alimentação (evidente obrigação de dar e não de fazer), sujeitando-se, assim, à incidência do ICMS, nos termos mesmos da disciplina do artigo 2º, II, da Lei Estadual n. 6.374/89 (fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes)(...).”

Prevaleceu o provimento do recurso especial, pelo placar acirrado de 8 x 7 votos, sendo que um dos juízes (representante dos contribuintes) se declarou impedido, não participando da votação.

Por oportuno, salientamos que o voto condutor vencedor (I. relator) mencionou precedente judicial do TJ/RJ, cuja ementa aqui se reproduz:

“EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS (CATERING) EM VÔOS AÉREOS COM BANDEIRA ESTRANGEIRA. EMBARGOS. PROCEDÊNCIA. OPERAÇÃO EM QUE PREPONDERA A INCIDÊNCIA DE ISS. LEI ESTADUAL 2.657/95, ARTIGO 2º, INCISO I. REGRA GENÉRICA. INAPLICÁVEL À OPERAÇÃO COMPLEXA ESPECÍFICA.

Não se mostra razoável a cobrança d ICMS sobre a operação onde prepondera a prestação de serviços já tributados a título de ISS por outro ente da federação.

1. Não se pode aplicar regra genérica a respeito de fornecimento de alimentação à empresa que exercer atividade econômica e específica, que envolve tributação federal, estadual e municipal no desenvolvimento natural de sua atividade principal.

2. A cada ente tributário deve ser pago o tributo que incide sobre a atividade de sua competência tributária.

Sentença mantida. Recurso improvido.”
(Apelação Cível n. 0065257-28.2004.8.19.0001 (2006.001.20912), TJ/RJ, 17ª Câmara Cível, Des. Rel. Marcos Alcino de Azevedo Torres, 31/08/2006).

Verifica-se, pois, que este julgado tratou de situação similar, ocasião na qual se entendeu, por maioria de votos, que as prestações de serviços de handling encontram-se no campo de incidência do ISS, de competência municipal.

Conclusão

Diante do cenário aqui reportado, observa-se que o entendimento acerca da matéria é bastante conflitante junto às Câmaras Julgadoras do TIT. Apesar de a questão ter sido julgada

recentemente pela Câmara Superior, que deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, determinando que na prestação de serviços a título de handling incide o ISS e não o ICMS, o que, aliás, nos parece pertinente, podemos ainda assim afirmar que este pronunciamento não está pacificado, pois o resultado foi obtido por maioria apertada de votos e houve declaração de impedimento de um dos juízes – decisão que pode não se repetir, considerando as próximas alterações de composição da Câmara.

Por fim, de acordo com nosso levantamento, trata-se de julgado único até o momento realizado pela Câmara Superior, a qual não havia conhecido de outros Recursos Especiais, impossibilitando o pronunciamento acerca do mérito naqueles processos.

Por ora, apesar de evidentemente não possuir este julgado caráter vinculante na seara administrativa, pode indicar uma sinalização a favor do contribuinte, representando um forte precedente para outros casos similares que vierem, por ventura, a ser julgados junto ao TIT/SP.

Rodrigo Helfstein
Luzia Corrêa Rabello

75. Reanálise de provas e interpretação de normas de imunidade e isenção

Os fundamentos jurídicos que desafiam a análise meritória pela Câmara Superior do TIT

Dando continuidade ao monitoramento da jurisprudência no âmbito do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT-SP, neste artigo nos propomos a analisar a questão relativa à reanálise de provas no âmbito da Câmara Superior do TIT e a interpretação de normas de imunidade e isenção. Para tanto, vamos nos ater à análise das decisões proferidas nos autos dos AIIM n. 4.090.891-4, AIIM n. 4.047.632-7 e AIIM n. 4.090.542-1, julgados pela Câmara Superior respectivamente em 07/07/2020, 22/04/2021 e 29/06/2021.

Os Autos de Infração referidos acima foram selecionados por conferir entendimentos divergentes, sob um mesmo contexto fático, a casos de interpretação de normas de imunidade e isenção. A partir das análises, procuraremos extrair das conclusões encontradas os fundamentos jurídicos que desafiam a análise meritória da interpretação de benefícios fiscais, em contraponto com a impossibilidade de reanálise de fatos e provas pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas.

Na primeira fase do Observatório de Jurisprudência do TIT, o artigo “Redução da base de cálculo, alíquotas diferenciadas, isenção e não incidência”, coordenado por Fábio Nieves Barreira, analisou parte do tema proposto no presente ensaio e

uma das conclusões daquele estudo foi o entendimento majoritário do Tribunal de Impostos e Taxas quanto à interpretação literal das regras de isenção a teor do artigo 111, inciso II, do CTN.

Posteriormente, já na segunda etapa do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT, foi publicado excelente artigo de autoria de Kalinka Bravo que analisou a decisão proferida nos autos do AIIM n. 4.090.891-4, precedente histórico da Câmara Superior sobre a interpretação das regras de isenção, que alterou o entendimento do Tribunal sobre o alcance de benefícios fiscais.

Ao examinar o AIIM n. 4.090.891-4, a Câmara Superior conheceu por unanimidade o Recurso Especial apresentado pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, suscitando debates sobre os fundamentos jurídicos que devem nortear a interpretação de normas relativas a benefícios fiscais. Ao final do julgamento, que contou com três votos de preferência, além do voto do juiz relator, reverteu-se o antigo posicionamento da Câmara Superior pela interpretação literal das regras de isenção, levando-se em conta critérios como o interesse público, garantias constitucionais à saúde, à dignidade e à vida.

No AIIM n. 4.090.891-4, discutia-se o alcance da regra de isenção em relação às saídas de stents classificados no código NCM 9021.90.81, em razão do entendimento da autoridade fiscal de que os produtos seriam fabricados a partir de um material diferente daqueles descritos no Convênio ICMS 01/99 (que prevê a isenção do ICMS em relação às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde).

A 5ª Câmara Julgadora deu provimento ao Recurso Ordinário e cancelou a autuação reconhecendo a aplicação da isenção sobre a mercadoria objeto da autuação. A Fazenda Pública

do Estado de São Paulo interpôs Recurso Especial em razão da divergência com outros julgados que haviam reconhecido a impossibilidade de extensão da isenção prevista no Convênio ICMS 01/99.

Por unanimidade de votos, os julgadores entenderam que os acórdãos apontados como paradigmas revelariam a divergência apontada, preenchendo o pressuposto formal de admissibilidade, e o recurso da FESP foi conhecido. Neste caso, apesar da análise recair sobre a composição dos materiais a partir dos quais é fabricado o equipamento stent comercializado pelo contribuinte autuado, não houve qualquer manifestação sobre a impossibilidade do reexame do conjunto fático-probatório do caso concreto.

Inclusive, essa foi a circunstância excepcional que diferenciou o julgamento do AIIM n. 4.090.891-4 dos demais casos nos quais seria necessária a análise da interpretação de normas isentivas, justamente pela remansosa jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas sobre a imprestabilidade do Recurso Especial para o reexame de fatos e provas.

Nesse contexto, destacamos que os estudos anteriores publicados no âmbito deste Observatório de Jurisprudência confirmaram que a maioria das decisões da Câmara Superior, em análise de casos que suscitavam a interpretação de normas de isenção, foi no sentido de que tal exame demandaria a reincursão no acervo fático-probatório.

Foi o que ocorreu no julgamento do AIIM n. 4.047.632-7, segundo acórdão objeto do presente estudo, que versava sobre a tributação da saída de carne bovina sob a forma de hambúrguer, questionando a abrangência da norma isentiva prevista no artigo 144 do Anexo I do RICMS/SP.

Neste caso, o cerne da questão residia no exame do benefício fiscal de isenção na saída interna de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno.

A 10ª Câmara Julgadora deu parcial provimento ao Recurso Ordinário interposto pelo contribuinte para reconhecer que, naquele caso (AIIM n. 4.047.632-7), o hambúrguer era composto de carne bovina *in natura* moída, compactada em formato redondo e embalada uma a uma separada por papel celofane ou vegetal, alterando apenas sua apresentação, sem modificar a condição de carne em estado natural que atrairia a norma isentiva prevista no artigo 144 do Anexo I do RICMS/SP.

Interposto o Recurso Especial pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, o voto vencedor conduzido pelo juiz relator foi no sentido de que “para que haja pronunciamento meritório por esta Câmara Superior, concluindo pela existência ou não de industrialização na produção de hambúrguer, faz-se necessário enveredar-se pelas provas dos autos, em minuciosa análise do processo produtivo da Recorrida. Não se revela possível concluir se o hambúrguer é um produto proveniente de industrialização sem que se averigue, com razoável profundidade, as provas dos autos”.

Importante observar neste caso que a Câmara Julgadora ordinária já havia analisado com profundidade a composição do hambúrguer objeto da autuação e constatado que a mera alteração na apresentação do produto não retiraria a condição de carne em estado natural a que se refere a norma isentiva. Portanto, os fundamentos adotados em segunda instância poderiam desafiar a análise do mérito sem o reexame de fatos pela Câmara Superior.

Porém, por maioria de votos prevaleceu o voto do juiz relator pelo não conhecimento do Recurso Especial fazendário em razão da impossibilidade de a Câmara Superior adentrar ao exame de fatos e provas que a análise da norma isentiva demandaria. Ou seja, o que se pretende ressaltar é que apesar de haver precedente da própria Câmara Superior que analisou a composição do equipamento médico stent (imiscuindo-se nas circunstâncias fáticas firmadas em ordinário), a conduta adotada pela Câmara Superior não se confirma em outros julgados proferidos após a decisão do AIIM n. 4.090.891-4.

Logo, tal evidência empírica demonstra que a existência de fundamentos jurídicos relevantes, tais quais as garantias constitucionais à saúde, à dignidade e à vida, a essencialidade das mercadorias, bem como a necessidade de interpretação finalística da norma jurídica são circunstâncias que podem definir a necessidade de análise do tema pela Câmara Superior (ultrapassando a exegese literal dos dispositivos e atenuando o rigor dos pressupostos de conhecimento do recurso na instância especial).

Corroborando essa assertiva, mencionamos a decisão proferida nos autos do AIIM n. 4090542-1, julgado em 29/06/2021, no qual a Câmara Superior do TIT analisou a aplicação da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, “d” da Constituição Federal (relativa a livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão) às mercadorias objeto da autuação que foram enquadradas pela fiscalização como brinquedos acessórios de livros que, embora comercializados conjuntamente com os livros (de forma integrativa à estes), não estariam abrangidos pela imunidade tributária.

Em decisão não unânime de segunda instância a 3ª Câmara Julgadora entendeu que apesar da natureza educativa dos produtos autuados, se trataria de uma mercadoria que é parte

livro, parte brinquedo. Assim, manteve-se a autuação relativa à tributação dos acessórios que acompanhavam os livros infantis, por não haver condições de incluí-los na norma imunizante.

Na ocasião do julgamento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte, a relatora do caso votou pelo não conhecimento do recurso pois, em seu entendimento, o aresto paradigmático não se prestaria ao cotejo da divergência por se tratar de situação fática distinta (no paradigma juntado naqueles autos foi reconhecida a imunidade de álbuns de figurinhas e seus cromos).

Em seguida, apresentaram votos de preferência os juízes Carlos Americo Domeneghetti Badia e Argos Campos Ribeiro Simões, discordando da relatora para conhecer o Recurso Especial apresentado pelo contribuinte por entenderem que os pressupostos fáticos que ensejaram a decisão paradigmática são exatamente os mesmos da decisão recorrida: tal como no paradigma no AIIIM n. 4090542-1 se discutia a possibilidade de extensão da imunidade a operações com mercadorias que não guardam relação com o conceito mais corriqueiro de livro.

Na análise do mérito sobrevieram dois votos vista que destacaram relevantes fundamentos jurídicos sobre a necessidade de análise do tema pela Câmara Superior como instância uniformizadora da jurisprudência, reconhecendo a imunidade dos livros infantis comercializados com acessórios integrativos.

No voto vista do juiz Argos de Campos Ribeiro Simões é possível observar que há referência no sentido de que a situação fática que envolveria a análise meritória havia sido firmada na instância ordinária, em consonância com a vedação ao reexame de fatos pela Câmara Superior. Destacou-se a “natureza educacional” dos brinquedos ligados às histórias escritas, que os torna parte intrínseca dos produtos em discussão. Em termos educacionais contextualizados e levando-se em consideração a

análise finalística da norma, os acessórios são parte do conteúdo ali descrito, do livro em si.

O I. juiz Carlos Américo Domeneghetti Badia, que conduziu o voto vista que prevaleceu no julgamento, brilhantemente concluiu: “A resolução da pendência não pode ignorar a evolução da ciência da educação, que nos dias atuais preconiza forma lúdica de aprendizagem através de jogos e brinquedos para o público infantil. O avanço tecnológico e cultural abre as portas para novos e mais eficazes meios de difusão do conhecimento, a recomendar que se estenda a norma exoneratória ao formato de livro aqui tratado, de forma que a interpretação do preceito imunizador evolua passo a passo com os progressos da sociedade”.

Logo, da análise do AIIM n. 4090542-1 se observa que neste caso a Câmara Superior realizou o exame dos autos a partir das circunstâncias firmadas na instância ordinária, sem considerar que tal análise esbarraria na vedação do reexame de fatos e provas. Em detrimento de requisitos formais, restou reconhecida a natureza educacional dos acessórios que acompanhavam os livros, prestigiando a metodologia lúdico-educacional que incentiva e facilita a compreensão dos textos pelo público infantil.

Inegavelmente, o julgado é um importante paradigma que estabeleceu que o conceito de livro não pode ficar amarrado à sua antiga concepção, prestigiando a finalidade imunizante da norma sobre livros, jornais e periódicos, independente do veículo pelo qual é transmitida a mensagem didática atrelada ao conhecimento.

Conclusão

Como se sabe, o Recurso Especial no Tribunal de Impostos e Taxas tem o importante objetivo de uniformizar o entendimento do referido órgão sobre teses e temas controvertidos. A uniformização da jurisprudência é o principal veículo para se conferir maior segurança jurídica na relação fisco-contribuinte, evitando que a apreciação de fatos iguais ou semelhantes enseje conclusões diversas.

Por possuir natureza eminentemente jurídica, a matéria fático-probatória não pode ser objeto de reanálise, o que traz dificuldade extra tanto para quem interpõe o recurso (seja Fisco ou contribuinte) quanto para quem tem a atribuição de julgá-lo. É esta dificuldade que torna o tema examinado nesta breve análise tão delicado.

O que se pode constatar a partir da análise dos arestos analisados é que existem temas mais sensíveis e que devem ser analisados com cuidado pelos operadores do direito. Conforme se constatou no exame dos AIIM n. 4.090.891-4 e n. 4.090.542-1, garantias constitucionais à saúde e à vida, à educação, bem como a essencialidade das mercadorias devem nortear a análise da interpretação de normas isentivas e a extensão de normas imunizantes aos casos concretos.

Inegável a existência de temas importantes que desafiam a interposição de Recursos Especiais no âmbito do TIT. Nem se questiona, também, que temas de especial relevância no âmbito jurídico e social merecem a análise pela instância especial e uniformizadora de jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, evitando a existência de decisões divergentes sobre o mesmo tema.

Porém, como visto, apenas em temas e circunstâncias excepcionais a Câmara Superior ultrapassa a exegese literal dos

dispositivos, dando interpretação especial a temas cuja literalidade textual não mais se harmoniza com a realidade social e jurídica da época de sua instituição normativa.

Vanessa Rodrigues Domene
Thaís Silveira Takahashi

76. ICMS e o regime de suspensão e diferimento no RICMS/SP

Gastos gerais da industrialização submetem-se ao diferimento?

O presente ensaio versa sobre a verificação da abrangência dos regimes de suspensão e diferimento do ICMS previstos pelo RICMS/SP. A análise tem pertinência, na medida em que o TIT foi instado a se manifestar sobre o tema quando do julgamento do **AIIM n. 4.038.415**. No referido caso, o contribuinte foi chamado ao pagamento do ICMS não recolhido pelas seguintes razões:

- Emitir e escriturar documentos fiscais relativos ao valor acrescido (I-Material) na industrialização por encomenda, sem destaque do imposto. Considerou todo o valor acrescido na industrialização por encomenda como suspenso/diferido;
- Emitir e escriturar documentos fiscais relativos ao valor acrescido (II-Energia) na industrialização por encomenda, sem destaque do imposto. Também considerou todo o valor acrescido na industrialização por encomenda como suspenso/diferido;
- Emitir e escriturar documentos fiscais relativos ao valor acrescido (III-Outras) na industrialização por encomenda, sem destaque do imposto. Mais uma vez, o contribuinte considerou todo o valor acrescido na industrialização por encomenda como suspenso/diferido.

O contribuinte parcelou os valores relativos aos dois primeiros itens e apresentou defesa sobre o terceiro item (*III- Outras*). Após o regular processamento do contencioso veio a decisão de primeira instância, que assim se manifestou quanto ao mérito:

11. O autuado detalha a Composição da coluna D – outras, em seu relatório de fls. 1343, referente ao mês de junho de 2012, na qual inclui os transportes, água, aluguéis de imóveis, depreciação/amortização, IPTU, serviços de portaria e segurança, serviços prestados pessoa jurídica, combustíveis e lubrificantes, equipamentos de segurança, fretes, locação de equipamentos, materiais de consumo – gastos gerais, material de expediente, refeições – PAT, seguros diversos, viagens e estadas, conservação/melhoria de prédio, experiências diversas, conservação corretiva civil, conservação corretiva elétrica, conservação corretiva mecânica, conservação corretiva pneumática, conservação preventiva mecânica, conservação preventiva pneumática. Ressalta-se que o demonstrativo, fls. 15 a 403, onde constam os valores da Coluna D, que serviram de base para a apuração e lançamento do presente item, foi apresentado pelo contribuinte.

12. Entende-se que estes valores não estão compreendidos entre aqueles que devem ser tributado na saída do produto industrializado como determina o artigo 402 do RICMS/00 pelo disposto nas Portarias CAT ns. 22 e 65/2007, ou seja: “Mercadorias empregadas no processo industrial”. Estas mercadorias foram especificadas pelo contribuinte nas colunas do seu relatório: “A” – Material utilizado no processo produtivo “C” – Energia elétrica consumida.

13. Portanto, razão assiste ao autuado quando alega que a classificação outras faz parte do custo dos serviços e não se trata de materiais aplicados diretamente

na produção/industrialização, sendo assim, não é devido qualquer valor de ICMS, em conformidade com a Portaria CAT n. 22/07, a qual prescreve que o valor dos serviços prestados na industrialização por encomenda deve ser diferido para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, por este for promovida sua subsequente saída. Ressalte-se que caso tributado, estaria se repassando crédito ao encomendante indevidamente. A mão de obra é o custo do funcionário que faz parte do preço do serviço prestado e cobrado, que engloba, também, os itens citados na coluna D – outras.

14. Verifica-se, também, que a matéria em questão já foi objeto de julgamento favorável em parte ao contribuinte, no tocante ao afastamento da tributação da Coluna D – Outras Despesas, mantendo-se apenas a cobrança do ICMS com relação a Coluna A – Materiais utilizados no processo produtivo e a Coluna C – Energia elétrica consumida na área produtiva, a seguir transcrita:

Recurso Ordinário – Processo DRT/7 n. 1153993/2011 – ASSUNTO – ICMS. “Infrações Relativas ao Pagamento do Imposto Falta de destaque do ICMS sobre o valor acrescido no retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento encomendante. Afastada da importância incluída pelo Fisco, depreciação – água – serviços terceirizados etc. Lei nº. 13.918/2009 ...”

15. Neste sentido conclui-se pela exclusão do valor que compõe a base de cálculo exigida no item 3 do AIIM, o total da coluna D do demonstrativo elaborado pelo contribuinte, remanescente do auto de infração”

Assim, por meio da aludida decisão, o contribuinte se viu livre da exigência que lhe recaia em relação ao valor acrescido chamado (*III-Outras*), porque são encargos estranhos à base de incidência do ICMS.

O Recurso de Ofício foi encaminhado à julgamento para a 1ª Câmara Julgadora e teve como relatora a Ilma. Juíza Eliane Pinheiro Lucas Ristow. Seu voto foi pelo provimento do recurso para restabelecer a acusação fiscal. Foram duas as razões: a primeira reside na falta de provas que pudessem sustentar a defesa apresentada; e a segunda, na concordância com a tese fazendária, no sentido de que na rubrica “outras” estariam incluídos os demais custos de produção.

O Juiz Flávio Nascimbem apresentou voto de preferência, mas, em suma acompanhou o voto da relatora, enquanto a Ilma. Juíza Maria do Rosário Esteves apenas pediu preferência para aplicar os juros Selic à atualização do débito. Ao final, o mérito defendido no voto da Ilma. Juíza Relatora foi vencedor por unanimidade.

Não analisarei, aqui, o trecho da decisão que se inclinou aos aspectos probatórios da defesa apresentada pelo contribuinte, apenas sobre o mérito, propriamente.

O exame do tema que me foi confiado a analisar passa por **dois aspectos fundamentais**: os mecanismos de suspensão e diferimento próprios da industrialização por encomenda; e o conceito do que é custo de produção, de acordo com a contabilidade de custos.

Em âmbito nacional, as operações de industrialização por encomenda estão dispostas no Convênio Sinief s/n., de 15/12/70. No estado de São Paulo, a disciplina jurídica das operações de industrialização por encomenda é baseada em suas prescrições.

O artigo 402 do RICMS/SP disciplina as operações simples de industrialização com trânsito físico dos insumos remetidos. Segundo ele, o lançamento do ICMS incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento para industrialização fica suspenso, devendo ser efetivado no momento

em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem (autor da encomenda), por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos.

A aludida suspensão abarca as seguintes operações: (i) a saída que, antes do retorno dos produtos ao estabelecimento autor da encomenda, por ordem deste for promovida pelo estabelecimento industrializador com destino a outro, também industrializador; (ii) a saída promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao do autor da encomenda; e (iii) o valor dos serviços prestados e os materiais empregados no processo industrial, afinal, a despeito de o artigo 403 do RICMS/SP ter sido revogado, é possível a suspensão desses valores mediante Regime Especial, nos termos da Portaria CAT n. 22/07 e, para ser firmado na prática, basta ser mencionado no corpo da Nota Fiscal em substituição à menção ao artigo 403 do RICMS/SP.

Consoante o artigo 404 do RICMS/SP, na saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento de origem (autor da encomenda), o estabelecimento industrializador deverá: **(i)** emitir nota fiscal que terá como destinatário o estabelecimento de origem (autor da encomenda), na qual, além dos demais requisitos, constarão os dados do emissor e da nota fiscal que acompanhou a mercadoria recebida em seu estabelecimento, o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o valor total cobrado do autor da encomenda; e **(ii)** efetuar, na nota fiscal que emitir, o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda (que não inclui o valor do insumo recebido, que já fora faturado e tributado pelo fornecedor).

Além de estarem previstos na legislação, os procedimentos supramencionados foram também normatizados no Estado de São Paulo por meio das Decisões Normativas CAT ns. 02/03 e 04/03.

Já o artigo 406 do RICMS/SP disciplina as operações de industrialização por encomenda, com fornecimento de insumos adquiridos de fornecedor que promove sua entrega direta ao estabelecimento industrializador.

Segundo ele, o estabelecimento fornecedor deverá: (i) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente (autor da encomenda), na qual, além dos demais requisitos, constarão os dados do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam a industrialização; (ii) efetuar, nessa nota fiscal, o destaque do valor do imposto, se devido; e (iii) emitir nota fiscal, sem destaque do valor do imposto, para acompanhar o transporte da mercadoria para o estabelecimento industrializador, na qual constarão, além dos demais requisitos, os dados da nota fiscal de venda dos insumos ao adquirente, bem como os dados do adquirente, por cuja conta e ordem a mercadoria será industrializada.

Já o estabelecimento autor da encomenda deverá: (i) emitir nota fiscal relativa à remessa simbólica em nome do estabelecimento industrializador, sem destaque do valor do imposto, mencionando, além dos demais requisitos, os dados da nota fiscal de venda de insumos emitida pelo fornecedor a ele (autor da encomenda); e (ii) remeter a nota fiscal ao estabelecimento industrializador, que deverá anexá-la à nota fiscal emitida pelo fornecedor para transporte da mercadoria e efetuar anotações pertinentes na coluna “Observações”, na linha correspondente ao lançamento no Registro de Entradas.

O estabelecimento industrializador, por outro lado, deverá: (i) emitir nota fiscal na saída do produto industrializado

com destino ao adquirente (autor da encomenda), na qual, além dos demais requisitos, constarão os dados do fornecedor, os dados da nota fiscal de transporte físico emitida pelo fornecedor contra si, bem como o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o total cobrado do autor da encomenda; (ii) efetuar, na nota fiscal que emitir, o destaque do valor do imposto sobre o valor total cobrado do autor da encomenda (que inclui apenas o valor dos materiais empregados na industrialização e dos serviços prestados).

O artigo 405 do RICMS/SP, por sua vez, dispõe sobre as industrializações por encomendas nas quais a mercadoria transita por mais de um estabelecimento industrializador. As disposições desse dispositivo são idênticas às normas do artigo 43 do Convênio Sinief s/n., de 15/12/70, já examinadas linhas atrás.

Por fim, calha ressaltar que o artigo 408 do RICMS/SP traça **regras adicionais** à operação em que, estando os estabelecimentos autor da encomenda e industrializador localizados no Estado de São Paulo, a remessa dos produtos for efetuada pelo industrializador, por conta e ordem do autor da encomenda, diretamente a estabelecimento que os tiver adquirido.

Segundo tal dispositivo, o estabelecimento autor da encomenda deverá: (i) emitir nota fiscal em nome do titular do estabelecimento adquirente e os dados do estabelecimento industrializador que irá promover a remessa da mercadoria ao adquirente; e (ii) efetuar, nessa nota fiscal, o destaque do valor do imposto, se devido.

Já o estabelecimento industrializador, nessa modalidade de operação, deverá: (i) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento adquirente para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do valor do imposto, na qual, além dos

demaís requisitos, constarão a natureza da operação, “Remessa por Conta e Ordem de Terceiros”, os dados da nota fiscal emitida pelo autor da encomenda; (ii) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento autor da encomenda, com os dados especificados na legislação e, ainda, o valor da mercadoria recebida para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o valor total cobrado do autor da encomenda; e (iii) indicar, ainda, no corpo da nota fiscal emitida nos termos da alínea anterior, o valor do imposto que será calculado sobre a importância das mercadorias empregadas e aproveitado pelo autor da encomenda como crédito, quando admitido.

Em resumo a tudo o que fora visto, é lícito afirmar que, segundo as regras paulistas: (i) a remessa de insumos ao industrializador é suspensa de ICMS; e (ii) a devolução do bem pelo industrializador ao encomendante volta com o ICMS sobre os insumos com suspensão, o imposto sobre serviços diferido, nos termos da Portaria CAT n. 22/2007, havendo incidência do ICMS sobre o material aplicado na industrialização.

O ponto controverso no julgamento aqui analisado reside justamente em saber se os valores (III-Outras) do contribuinte devem ser computados no custo do serviço, que conta com diferimento do ICMS, ou se devem ser integrados no custo do “*material aplicado*” como custo de produção e, portanto, ser tributado pelo ICMS.

Conforme é sabido, o artigo 110 do Código Tributário Nacional dispõe que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados [...] para definir ou limitar competências tributárias*”. Quer dizer o citado artigo 110 do Código Tributário Nacional que a lei tributária da União, Estados, Municípios e Distrito Federal não pode alterar em nada a definição, conteúdo,

alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação, afinal, o Direito Tributário é um direito de superposição e se vale de conceitos já existentes para definir e regulamentar os tributos que incidem sobre as atividades econômicas já regradas pelo direito privado.

O conceito de “*custos de produção*” decorre do direito privado e estão previstos no Pronunciamento CPC n. 16. O que há de mais relevante é a menção, pelo item 12, de que os custos de produção estão afetos exclusivamente àqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção. Admite a alocação de custos indiretos, mas, desde que sejam incorridos para transformar materiais em produtos acabados. Vejamos:

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas, equipamentos e ativos de direito de uso utilizados no processo de produção e o custo de gestão e de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta

Por essas linhas, é intuitivo concluir que o caso julgado pela 1ª Câmara Julgadora do TIT está intimamente relacionado aos custos indiretos de fabricação, já que todos os itens que

compõem a rubrica (*III-Outras*), do contribuinte acusado, podem ser enquadrados no item 12 do Pronunciamento CPC n. 16, desde que, no caso concreto, tenham relação com a produção de bens.

Em face disso, parece ser relevante examinar o item 13, também do Pronunciamento CPC n. 16, que esclarece a metodologia para a fixação dos custos indiretos. Vejamos:

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no

uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

Outros custos, que não estes acima desenhados, devem ser incluídos nos custos dos estoques, desde que incorridos para colocar os estoques no seu local e nas suas condições atuais. Somente certos gastos não podem ser tidos como custos dos produtos, sim despesas do período, a saber:

- Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- Gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- Despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- Despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

Analisando o caso concreto, os outros gastos que o contribuinte sustentou integrar o custo dos serviços, com ICMS diferido, são os seguintes: transportes, água, aluguéis de imóveis, depreciação/amortização, IPTU, serviços de portaria e segurança, serviços prestados pessoa jurídica, combustíveis e lubrificantes, equipamentos de segurança, fretes, locação de equipamentos, materiais de consumo – gastos gerais, material de expediente, refeições – PAT, seguros diversos, viagens e estadas, conservação/melhoria de prédio, experiências diversas, conservação corretiva civil, conservação corretiva elétrica, conservação corretiva mecânica, conservação corretiva pneumática, conservação preventiva mecânica, conservação preventiva pneumática

Pela leitura dos itens, penso que a decisão da 1ª Câmara Julgadora caminhou bem em parte ao não enquadrá-los integralmente no custo dos serviços diferidos pelo ICMS. Apenas podem integrar os serviços as rubricas umbilicalmente relacionadas aos trabalhadores, tais como suas remunerações, gastos com refeições internas e outros semelhantes.

Mas, não caminhou bem ao manter a acusação fiscal sobre itens que notoriamente não se relacionam com a produção e, portanto, não podem ser agregados ao custo dos materiais aplicados. Em verdade são despesas administrativas, a saber: serviços de portaria e segurança, viagens e estadias, experiências diversas.

As demais rubricas podem ser computadas no custo dos materiais aplicados no processo produtivo, desde que incorridas, obviamente, no processo produtivo, vejamos: transportes (*se for de insumos ou correlato*), água (*se for aplicada no processo produtivo*), aluguéis de imóveis (*desde que seja do prédio onde está a produção*), depreciação/amortização (*desde que seja de máquinas, equipamentos ou do prédio da produção*), IPTU (*se for do prédio da produção*), serviços prestados pessoa jurídica (*desde que no contexto da produção*), combustíveis e lubrificantes (*desde que seja para funcionar máquinas, equipamentos ou veículos da produção*), equipamentos de segurança (*desde que equipamentos de segurança da produção*), fretes (*desde que incorrido no contexto da produção*), locação de equipamentos (*desde que os equipamentos sejam da produção*), materiais de consumo – gastos gerais, material de expediente (*desde que incorridos na produção ou para trabalhadores da produção*), seguros diversos (*desde de que vinculados à produção*), conservação/melhoria de prédio (*desde de que o prédio seja da produção*), conservação corretiva civil, conservação corretiva elétrica, conservação corretiva mecânica, conservação

corretiva pneumática, conservação preventiva mecânica, conservação preventiva pneumática (*todas essas conservações serão devidas se estarem vinculadas à produção*).

Pois bem. Contra a decisão proferida pela 1ª Câmara Julgadora foi interposto Recurso Especial pelo contribuinte. Ao decidi-lo, a Câmara Superior, em sessão realizada em 26/05/2021, entendeu por cancelar o item III do AIIM. Prevaleceu o voto do Juiz Relator, Rogério Dantas, fundado no entendimento de que “a mão-de-obra, sujeita pela nossa legislação ao diferimento na industrialização por encomenda, não se limita apenas ao custo dos “Salários e encargos c/pessoal da área produtiva”, como assumido pelo AFR autuante. Segundo o voto, nessa rubrica devem ser incluídos todos os chamados gastos gerais da industrialização, que compõe o item 3 do AIIM.

Penso que a decisão proferida em instância especial incorreu em erro por não considerar as regras contábeis que disciplinam quais encargos são integrantes do custo de produção de determinado bem, conforme visto acima. E, conforme visto, considerando a descrição dos valores que compuseram o encargo (III-Outras), não é possível que sejam considerados parte integrante dos serviços, mas, sim, do custo a ser alocado ao material aplicado na industrialização.

Na visão deste trabalho, a inclusão, ou não, dos valores em questão no custo de produção dos materiais aplicados na industrialização, que sofrerá a incidência de ICMS, ou nos serviços, que contam com diferimento, estará condicionada à verificação do caso concreto e das provas produzidas. É a única solução que se pode ter ante os dizeres do Pronunciamento CPC n. 16.

Adolpho Bergamini

77. Decadência dos créditos do ativo imobilizado

Mudança de entendimento da Câmara Superior quanto ao termo inicial da contagem do prazo decadencial

No âmbito do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT/SP, o presente artigo tem por escopo analisar a questão relativa ao prazo decadencial do crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Nesse contexto, nossa análise recai sobre o acórdão proferido pela Câmara Superior no AIIM 4.119.504-8, em 21 de outubro de 2021, no qual foi negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, por apertada maioria (9 x 7), em relação à parte conhecida.

O cerne da discussão diz respeito ao termo inicial da contagem do prazo decadencial, se da data de emissão da Nota Fiscal pelo fornecedor do adquirente ou da data fixada para registro do crédito do ativo imobilizado, que se verifica em 48 meses sucessivos. Ou seja, o *dies a quo* eleito pelo legislador para que a autoridade administrativa efetue o lançamento do crédito tributário.

A controvérsia tem por fundamento, por um lado, a regra geral do parágrafo único do artigo 23 da Lei Complementar 87/96, que limita o direito de utilizar o crédito de ICMS ao prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento fiscal e, por outro, a disposição do artigo 20, § 5º, I e VII, da LC 87/96, que determina que a apropriação dos créditos de bens destinados ao ativo permanente “*será feita à razão de um quarenta*

e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”, com o cancelamento do saldo remanescente ao final do quadragésimo oitavo mês.

Na redação original do art. 20, § 5º c/c art. 21, §§ 5º, 6º e 7º, da LC 87/96, os créditos de ICMS decorrentes do ativo imobilizado deveriam ser integralmente escriturados no momento de sua aquisição. Somente com a Lei Complementar 102/2000, a redação do § 5º do art. 20 da LC 87/96 foi alterada para que tais créditos fossem apropriados à fração de 1/48, revogando-se a regra de creditamento imediato com eventuais estornos a *posteriori*, visando atender ao princípio da não cumulatividade.

Há de se ter em mente, portanto, que a redação do art. 23, parágrafo único, da LC 87/96, que prevê a apropriação do crédito no curso de 5 anos contados da emissão do documento fiscal, é anterior à modificação constante na LC 102/2000.

Essa contextualização é pertinente, considerando que a posição anteriormente adotada pela Câmara Superior foi alterada com o julgado em análise (AIIM 4.119.504-8), como se passa a demonstrar.

No referido caso, dentre outros lançamentos que foram posteriormente quitados, a contribuinte foi autuada, no item II.5, por creditar-se indevidamente ao lançar determinada Nota Fiscal sem o devido registro fiscal no Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e no item II.6, por apropriar-se de crédito do imposto relativo à entrada de ativo imobilizado no estabelecimento quando não mais poderia fazê-lo. Nossa análise, como ressaltado anteriormente, restringe-se exclusivamente ao último item do lançamento.

A Sétima Câmara Julgadora negou provimento ao Recurso Ordinário da contribuinte, após o voto vista do Juiz Marco

Aurélio Watanabe Zancopé, por entender, quanto à decadência, que o crédito de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado apenas poderá ser aproveitado no prazo de 5 anos contado da emissão do documento fiscal.

O voto vista restou vencedor com o entendimento de que (i) o fato gerador do direito de tomada de créditos é a emissão da nota fiscal, nos termos do art. 23, parágrafo único, da LC 87/96, (ii) a regra constante no art. 20, § 5º da LC 87/96 que prevê o creditamento do imposto na fração de 1/48 a partir da entrada no estabelecimento, deve ser entendida como limitação à eficácia do direito a esses créditos (apropriação) e não como fato gerador do direito ao crédito; e (iii) o saldo remanescente do crédito deve ser cancelado ao final do 48º mês, nos termos do art. 20, § 5º, VII, da LC 87/96.

Por outro lado, de acordo com o voto vencido do Juiz Relator Alexandre dos Santos Dias, o Recurso Ordinário da contribuinte deveria ser parcialmente provido, uma vez que o cômputo do prazo decadencial do crédito oriundo do ativo fixo, na esteira dos acórdãos anteriormente proferidos pela Câmara Superior nos processos DRT-3-221405/10 (AIIM 3.128.405-0) e DRT-12-80578/10 (AIIM 3.126.835) **em favor da mesma contribuinte**, tem início na data em que é realizado o lançamento de cada uma das 48 parcelas na escrita fiscal, sucessivamente, a partir da entrada do bem no estabelecimento.

Os citados acórdãos da Câmara Superior foram, inclusive, utilizados como paradigmas no Recurso Especial interposto pela contribuinte. Nas suas razões recursais, a contribuinte destacou o entendimento adotado pelo voto condutor no processo DRT-3-221405/10 de que há exceção ao cômputo do prazo de lançamento de créditos, de acordo com a Lei Complementar 102/01 que introduziu regra especial relativa ao credita-

mento do ICMS oriundo da aquisição a bens do ativo em quarenta e oito vezes, a partir da data da entrada do bem no estabelecimento.

No entanto, a decisão da Câmara Superior, dessa vez, foi em sentido contrário.

Segundo o voto inicial do Relator, Juiz Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, “*o parágrafo único do art. 23 da Lei Complementar n. 87/96 determina que o direito ao crédito se extingue decorridos 5 anos da data da emissão do documento, sem trazer qualquer exceção relativa a bens do ativo permanente, tratado em artigo anterior da mesma norma (artigo 20).*” Dessa forma, negou provimento ao recurso especial com relação ao item II.6 do lançamento, sendo tais razões acolhidas, por apertada maioria, ao final.

Em voto vista, o Juiz Alberto Podgaec divergiu do entendimento acima,

“*eis que a C. Câmara Superior, conforme indicado nas decisões paradigmáticas exaradas nos processos DRT-03 221405/10 e DRT-12 80578/10, que tratam do mesmo contribuinte e de infração similar, corroboram o procedimento adotado pela Autuada*” (grifamos).

Assim, adotou as mesmas razões do voto proferido pelo Juiz Alexandre dos Santos Dias nesse processo, ainda que venido, dispostas a seguir:

“*(...) sendo o ICMS tributo sujeito à lançamento por homologação, ou seja, aquele pelo qual a autoridade fiscal, tomando conhecimento da atividade exercida pelo Contribuinte, expressamente a homologa, não faz sentido que prazos decadenciais já estejam em curso em momentos anteriores ao da atividade que ainda virá a ser praticada pelo Contribuinte, ou seja, nos caso des-*

ses autos, não faz sentido, por exemplo, que o prazo decadencial de uma hipotética parcela n. 24/48 já esteja em curso logo após o momento da entrada do bem destinado ao ativo permanente no estabelecimento do adquirente, isso porque, em relação a essa hipotética parcela n. 24 sequer há lançamento a ser analisado, homologado ou glosado pelo Fisco.

O mesmo em relação a todos os demais lançamentos, pois o Fisco não tem como adivinhar, logo de início, quais os valores serão lançados pelo contribuinte, sobretudo porque o cálculo de cada parcela a ser creditada ainda dependerá de apuração das operações tributadas em confronto com as não tributadas do período de cada apuração.

Assim, concordando com o posicionamento adotado pela unanimidade dos juízes que atuaram nos julgamentos paradigmas realizados pela C. Câmara Superior deste E. TIT (fls. 53.681/53704), de que o prazo decadencial, para cada uma das 48 parcelas previstas em lei para tomada de crédito de ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado, tem início na data em que cada uma das parcelas é lançada na escrita fiscal do Contribuinte, concluo não ter ocorrido a decadência nos moldes que constam da acusação do item 'II.6', motivo pelo qual, sendo esse o motivo que conduziu à lavratura de referido item do AIIM, voto no sentido de o cancelar”

No mesmo sentido, o voto vista do Juiz Edison Aurélio Corazza ressaltou que o direito aos créditos decorrentes da aquisição de ativo imobilizado nasceram com a Lei Complementar 102/2000. Assim, o termo inicial para a apropriação do crédito de ativo imobilizado na proporção de 1/48 se dá, para a primeira parcela, a partir da entrada do bem no estabelecimento, para a segunda parcela, no mês subsequente, e assim sucessivamente, até completar a 48ª parcela.

Considerando a apertada margem da decisão proferida pela Câmara Superior no AIIM 4.119.504-8, algumas reflexões se fazem necessárias:

- Um dos fundamentos do voto vencedor foi o de que o direito ao crédito nasce na emissão da nota fiscal do fornecedor do ativo imobilizado, sendo que sua utilização em 1/48 seria apenas uma limitação da eficácia do direito ao crédito (apropriação), o que justificaria a contagem do prazo de decadência desde a emissão da nota fiscal, e não a cada período sucessivo dos 1/48. Todavia, considerando que não será admitido o crédito das parcelas que restam para completar o quadriênio, caso o bem do ativo permanente for alienado antes do período de 48 meses (art. 20, § 5º, LC 87/96), talvez não exista um prévio direito ao crédito no momento da aquisição, mas uma simples expectativa de direito, que será materializada somente a cada parcela do 1/48.
- Vale aprofundar a reflexão, ainda, sobre os fundamentos do quanto decidido nos acórdãos paradigmáticos apresentados, ou seja, se a regra especial trazida com LC 102/2000, alterando a LC 87/96 para estabelecer uma limitação temporal para a tomada de crédito nas aquisições de ativo imobilizado em parcelas de 1/48, teria também deslocado o início da contagem do prazo decadencial na mesma proporção, dentro de uma interpretação sistemática da LC 87/96. Seria possível argumentar que se trata, de fato, de regra de exceção e assim deve ser tratada ao analisar a aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo único do art. 23 da LC 87/96?

- Por fim, a partir da alteração do entendimento da Câmara Superior nesse particular, sobretudo, levando em consideração que as decisões foram proferidas para o mesmo contribuinte, o impacto dessa mudança nos tributos incidentes sobre operações continuadas, como é o caso do ICMS, deve ser considerado. A existência de decisões divergentes sobre o mesmo tema acarreta ausência de segurança jurídica e previsibilidade das decisões, trazendo à sociedade falta de confiança nos ideais de estabilidade e credibilidade no ordenamento jurídico. Não significa que as decisões sejam imutáveis, mas vale refletir se a alteração drástica na jurisprudência não precisaria vir acompanhada de uma justificativa plausível, atrelada a mudanças na própria legislação ou na própria sociedade, gerando efeitos prospectivos (possível modulação).

Conclusão

Como se verifica, o prazo decadencial dos créditos oriundos da aquisição de bens do ativo fixo é um assunto polêmico que divide o posicionamento dos Juízes do Tribunal de Impostos e Taxas, cabendo maiores reflexões futuras.

Erika Garcia Cunhamelo
Cyro Cunha Melo Filho

78. Responsabilidade solidária de advogado por débito de cliente

Câmara Superior afastou acusação de que consultor jurídico seria ‘mentor intelectual’ de esquema fraudulento

Entre 15 de novembro e 18 de dezembro de 2021, a Câmara Superior do **Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)** publicou 92 acórdãos. Nesse universo, somente uma fração dos recursos foi conhecida pelo tribunal administrativo (25 acórdãos).

Merece destaque o Recurso Especial no processo DRT/07-4046752-1, por meio do qual o tribunal analisou autuação por suposta operação simulada, envolvendo a emissão de notas por empresas de fachada.

No caso, a autoridade fiscal indicou responsabilidade solidária de sociedade e diversos indivíduos vinculados à operação. Dentre eles, foi apontado o advogado da autuada, que, aos olhos do fisco, seria o “mentor intelectual e beneficiário” das operações questionadas (“advogado”).

No presente artigo não se pretende analisar o mérito das alegações contra a empresa autuada, mas somente a indicação do consultor jurídico como responsável tributário.

Autuação

Resultante de operação conduzida em conjunto com o Ministério Público de São Paulo (Operação Yellow), o AIIM 4046752-1 foi lavrado para exigir o recolhimento de ICMS em operação interestadual alegadamente simulada.

Segundo o fisco, o contribuinte paulista se utilizava de empresas de fachada localizadas em Minas Gerais para simular a remessa interestadual de produtos. Estas, por sua vez, revendiam as mercadorias para adquirentes em São Paulo, utilizando indevidamente benefício fiscal de redução de base de cálculo.

Em decorrência de suposto envolvimento no esquema, o AIIM indicou como responsável solidário o advogado, que, aos olhos do fisco, teria extrapolado a condição de prestador de serviços de advocacia, passando a agir como um dos integrantes mais ativos do grupo investigado. Sua atuação se resumiria na “orientação para realização de atos considerados como dolo, fraude ou simulação”.

As alegações foram fundamentadas em provas documentais e interceptações telefônicas obtidas pelo Ministério Público. Segundo os elementos trazidos aos autos pela fiscalização, o advogado teria atuado diretamente na “blindagem patrimonial” dos sócios da empresa autuada, coordenando com escritório uruguaio a criação e manutenção de empresas offshore de fachada.

Segundo a autoridade responsável pelo lançamento, os elementos probatórios trazidos aos autos demonstrariam que o advogado seria “mentor intelectual e beneficiário” da operação.

Assim, por concluir que existiria *interesse comum* na operação questionada, o fisco entendeu caracterizada a hipótese de responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124¹ do Código Tributário Nacional (CTN); e do artigo 11², XI e XII, do RICMS-SP.

¹ “Artigo 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)”

² “Artigo 11 – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido (Lei 6.374/89, arts. 8º, inciso XXV e § 14, e 9º, os dois primeiros na redação da

Defesa e julgamento

Diante das alegações trazidas pelo fisco, o advogado impugnou o AIIM 4046752-1 com base nos seguintes argumentos:

1. as provas que fundamentam a autuação foram obtidas de maneira ilícita pelo fisco estadual, com violação das prerrogativas constitucionais da advocacia;
2. houve cerceamento de direito de defesa, por razões diversas, tais como a existência nos autos de documentos ilegíveis ou em língua inglesa;
3. no mérito, toda citação a ele na autuação seria relacionada ao seu trabalho de advogado, sempre inerente à atividade exercida, sem que fosse extrapolada a condição de prestador de serviços jurídicos;
4. as provas constantes nos autos não o vinculam aos fatos tributários tratados na autuação (i.e., recolhimento a menor do ICMS).

Após decisão desfavorável de primeira instância, a 10ª Câmara Julgadora do TIT julgou improcedente o Recurso Ordinário apresentado pelo responsável solidário.

Preliminarmente, o órgão julgador concluiu pela inexistência de qualquer vício processual na obtenção das provas, uma vez que “o acesso do Fisco às provas obtidas pelo MPSP se deu por expressa autorização do Excelentíssimo Sr. juiz de Direito da 1ª Vara Criminal da Comarca de Bauru”.

Quanto ao mérito, o voto vencedor proferido pelo juiz Raphael Zulli Neto concluiu em favor do argumento fiscal:

Lei 10.619/00, artigo 2º, I, e o último com alteração da Lei 10.619/00, artigo 1º, VI): (...) XI – solidariamente, as pessoas que tiverem interesse comum na situação que tiver dado origem à obrigação principal; XII – solidariamente, todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto; (...)”

*“Este julgador necessariamente não vê nos autos provas de ser o solidário mentor intelectual de todo o esquema fraudulento, porém, vê, sim, que este participa nas ações que levaram ao esquema de fraude e dele tinha pleno conhecimento. Não há de se negar que o advogado, estando envolvido em quase **todo o grupo, pudesse desconhecer o que ocorria**, por mais inocente que possa ser o cidadão comum, quanto mais uma pessoa com formação jurídica e empresarial, como declara ter.” (sic)*

Com suporte em precedentes favoráveis do próprio TIT e em relação à Operação Yellow, o advogado interpôs recurso especial contra a referida decisão, utilizando os mesmos argumentos já apresentados.

Divergindo da instância anterior, ao analisar o pleito, a Câmara Superior do TIT acolheu o recurso do contribuinte, para excluir o advogado da condição de responsável solidário.

Em tal oportunidade, o tribunal refutou por completo o argumento de que o conhecimento dos fatos pelo advogado seria suficiente para caracterização de hipótese de responsabilidade tributária. Para ilustrar sua conclusão, o voto vencedor transcreveu as ponderações trazidas pela juíza Maria do Rosário Pereira Esteves em outro caso contra o próprio advogado (AIIM 4046581):

“Os meros indícios não são suficientes para a caracterização de dolo, fraude ou simulação, que imputem ao recorrente à sua responsabilidade solidária. Alguns emails trocados entre o advogado e seu cliente não se revelam diretamente como atos contrários à lei, nem constituem provas suficientes para a sua inclusão no polo passivo da acusação, principalmente, em razão do exercício de atividade profissional regulamentada. O mero conhecimento das situações fáticas pelo advo-

gado no exercício de sua profissão, procedendo a orientações jurídicas ao cliente, não constituem elementos suficientes para caracterizar a sua participação na sonegação fiscal e responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação ou que efetivamente concorreu para a infração prevista no artigo 11, incisos XI e XII do RICMS/00”.

Ainda que não trate expressamente do tema, a decisão proferida pela Câmara Superior do TIT aparenta estar em linha com o entendimento já proferido no âmbito de outros tribunais. O Carf, por exemplo, já afastou a possibilidade de responsabilização dos escritórios de advocacia com base no artigo 124, I, do CTN³.

No caso, o tribunal federal se baseou em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que, para fins do referido artigo 124, “tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo”⁴.

Ou seja, salvo participação efetiva do profissional advogado na operação sujeita à tributação, o mero aconselhamento jurídico não seria suficiente para responsabilização do profissional.

João Henrique Salgado Nobrega

³ Acórdão 2401-004.858, Rel. CARLOS ALEXANDRE TORTATO, em 05.06.2017.

⁴ STJ, REsp 884.845-SC, Rel. LUIZ FUX, em 05.02.2009.

79. Conceito de ‘uso e consumo’ nos créditos de pneus

Permissão para crédito de ICMS sobre a aquisição de pneus contraria jurisprudência prevalecente do tribunal?

Dando seguimento à segunda fase do projeto **Observatório do TIT-SP**, em que são analisadas decisões recentes da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), o objetivo deste texto é avaliar o tema central do acórdão resultante do julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo DRT 15 4.117.801-4, publicado em 3 de dezembro de 2021, de relatoria do Juiz Ítalo Simonato.

Segundo o relato da decisão, trata-se de acusação de creditamento indevido de ICMS relativo à aquisição de material qualificado pelas autoridades fiscais como de “uso e consumo do estabelecimento”, correspondente a pneus utilizados pelo contribuinte na prestação de serviço de transporte.

A autuação havia sido mantida no julgamento em primeira instância e parcialmente cancelada no julgamento da 10ª Câmara, em decisão da lavra do juiz Raphael Zulli, justamente no ponto que será analisado neste artigo – créditos de pneus. O AIIM comportava outros itens, que não chegaram a ser analisados pela Câmara Superior, eis que o recurso fazendário somente atacou o ponto desfavorável ao estado na decisão da 10ª Câmara.

Segundo a decisão em análise, não haveria dúvidas de que os pneus “são empregados na atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário e, por óbvio, são

consumidos/desgastados na prestação do serviço, cujo desgaste é diretamente proporcional ao volume de serviço de transporte prestado pela recorrida. Entretanto, o indiscutível desgaste sofrido pelos pneus não se dá imediatamente — ou, aos menos ortodoxos, em curtíssimo espaço de tempo —, tendo durabilidade variável, mas certamente perdurando por, no mínimo, dezenas de milhares de quilômetros rodados. Tal desgaste — não imediato, mas gradual, reforce-se — contraria a jurisprudência prevalecente desta Câmara Superior, no sentido de que o direito ao crédito de materiais condiciona-se ao seu consumo integral e imediato”.

Na opinião do autor, o simples fato de serem “empregados na atividade de prestação de serviço de transporte” já seria suficiente para permitir o creditamento, sempre que o serviço seja tributado ou, acaso não o seja, haja previsão de manutenção dos créditos correspondentes. Esse era o meu entendimento nos tempos em que tive a honra de pertencer aos quadros do E. Tribunal e continua sendo o atual. Entretanto, o objetivo desse artigo não é o de contrapor o acórdão nesse ponto, mas focar em outro aspecto da bem fundamentada decisão em análise: a premissa de que a permissão para o crédito de ICMS sobre a aquisição de pneus, sendo o seu desgaste não imediato, “contraria a jurisprudência prevalecente desta Câmara Superior”.

De fato, o tema não é inédito na Câmara Superior e as decisões anteriores são, realmente, contrárias aos contribuintes. Conforme pesquisa com os termos “ICMS crédito pneus transporte” na página eletrônica do tribunal, existem quatro decisões em recursos especiais sobre o tema, das quais em três houve conhecimento do recurso e julgamento de mérito no ponto objeto deste texto. Além da decisão em comento, foram proferidas

mais duas decisões: AIIM 2133666-0, publicada em 5 de fevereiro de 2015, e AIIM 4056201-3, publicada em 13 de dezembro de 2017.

A primeira decisão (AIIM 2133666-0), de relatoria do Juiz Celso Barbosa Julian, foi unânime ao negar o direito ao crédito. Ao entender que “os pneus utilizados pela recorrida para reposição em sua frota de caminhões não se consomem imediatamente durante a prestação do serviço de transporte”, a decisão foi a de que não haveria a possibilidade de creditação, tendo citado tanto o paradigma levado pelo recurso especial fazendário (DRT-15-682185-2010) quanto a decisão das Câmaras Reunidas no processo DRT-06-714150-05 como fundamentos.

Ocorre que as duas decisões citadas na decisão do AIIM 2133666-0 não enfrentam diretamente a matéria.

No caso da primeira (DRT-15-682185-2010), a construção da fundamentação para a negativa ao crédito sobre os pneus se inicia com a afirmação de que “o contribuinte somente tem como compensar o imposto cobrado nas operações anteriores, se houver uma etapa posterior de comercialização de mercadorias sujeitas ao ICMS, por isto que não se admite o crédito de material de uso e consumo”. Prossegue a decisão pontuando que “corrobora esse pensamento o texto da Decisão Normativa mencionada pela Representação Fiscal, CAT-01/2001, pois, para fazer jus ao crédito, deverá o contribuinte demonstrar que o consumo se deu nas atividades da empresa alcançadas pelo tributo estadual.”

A decisão segue com a afirmação de que “a matéria já foi submetida ao crivo do Poder Judiciário, considerando-se constitucionais as restrições trazidas pela LC-102/00, que disciplina o regime de compensação do imposto estadual”, e que “em síntese, os argumentos da

Recorrente são pela defesa da tese do crédito financeiro, em oposição ao crédito físico do ICMS. Este dissenso de opiniões é antigo e também já foi submetido à apreciação do STF”, finalizando com a citação da ementa do julgamento do RE 447470 AgR / PR.

Como adiantado, a fundamentação adotada, com a máxima vênia, não enfrenta diretamente a questão dos créditos dos pneus. Isso porque, primeiramente, a DN CAT 1/2001 apenas trata de créditos de combustíveis ao tratar da possibilidade de créditos no contexto de serviços de transporte e faz considerações genéricas sobre bens de uso e consumo, sendo que nada é dito, nesse particular, quanto aos pneus ou mesmo à necessidade de desgaste/consumo imediato para que possa haver o crédito. Além disso, ao fazer digressões sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos financeiros, a decisão não pontua exatamente como seria a aplicação desse critério no contexto de uma atividade de prestação de serviços, totalmente distinta das atividades de industrialização e comercialização, e usa como paradigma uma decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que trata de empresa fabricante de bebidas (ou seja, não guarda qualquer relação com os serviços de transporte de cargas).

Já a segunda decisão citada (DRT-06-714150-05) tratou de caso de pneus e câmaras de ar utilizados em frota própria para entrega dos produtos comercializados aos seus clientes, em julgamento de caso de outra empresa fabricante de bebidas, o que também é matéria totalmente distinta e não deveria ter sido adotada automaticamente como fundamento do julgado.

Por sua vez, a segunda decisão da Câmara Superior sobre o tema, relatada pelo juiz Gianpaulo Camilo Dringoli, vai na mesma linha, ao entender que “por se tratar de peça ou parte do ativo imobilizado, não há como admitir o crédito relativo aos pneus adquiridos, ainda que sejam utilizados na prestação do

serviço”, bem como que “essa matéria é antiga, e a jurisprudência desta Corte tem sido consistente no sentido de que a substituição de peças ou partes relativas a ativo imobilizado não permite o aproveitamento do crédito do imposto destacado na nota fiscal de aquisição”. Além disso, a referida decisão, ao contrapor as teses que defendem “crédito financeiro” e “crédito físico” para fins de creditamento do ICMS, aponta se filiar à segunda corrente, pois essa teria sido a adotada pela **Lei Complementar (LC) 87/96** e pelo STF no julgamento do RE 195.894-0/RS.

Com relação aos pontos dessa decisão, primeiramente há que se ponderar se os pneus, realmente, poderiam ser classificados como “partes ou peças de ativo imobilizado”, por se tratar de produtos consumíveis (tanto quanto combustíveis, óleos lubrificantes etc.). Por essa razão, parece ser inaplicável, aos pneus, o mesmo raciocínio utilizado nos julgamentos do TIT-SP que tratam de partes e peças de ativo imobilizado, além do fato de — novamente — ser questionável sua aplicação à atividade de serviços de transporte sem as necessárias razões para essa aplicação.

Ademais, a decisão do STF citada (RE 195.894-0/RS) é de caso concreto referente a uma indústria fabricante de tintas e solventes, que tem como matéria fatos geradores ocorridos antes da publicação da LC 87/96, foi proferido pela Segunda Turma (não pelo Pleno) e não conheceu do recurso extraordinário interposto (ou seja, não houve julgamento de mérito). Logo, essa decisão é totalmente inadequada para servir de parâmetro à solução de um caso concreto de créditos de pneus na atividade de transporte já na vigência da LC 87/96, sobretudo quando não são apontadas, de maneira clara e direta, as razões pelas quais as diferenças nas circunstâncias concretas de cada caso podem ser superadas.

Nesse julgamento, seis votos foram desfavoráveis à posição prevalecente, conforme o voto condutor do juiz Carlos Americo Domeneghetti Badia, que sustenta que “a matéria foi inicialmente disciplinada pelo Convênio ICMS 66/88, que com força de lei complementar adotou postura restritiva, asseverando (artigo 31, inciso III), que não ensejaria direito a crédito ICMS decorrente da ‘entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição’”.

Prossegue o voto aduzindo que “a partir deste contexto normativo a jurisprudência fixou premissa na linha de que somente as mercadorias ou produtos — ou, por outras palavras, insumos — que atendessem tais premissas (consumo ou integração no produto final) é que ensejariam creditamento. Mas o Convênio ICMS 66/88 foi revogado e a Lei Complementar n. 87/96 ampliou a possibilidade de tomada de créditos (artigo 20, parágrafo 1º), fazendo referência tão somente à necessidade de vinculação dos insumos à atividade própria do contribuinte, abolindo a necessidade de sua integração ao produto final”.

Além disso, o voto aponta que essa inovação legislativa já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), tendo citado a ementa do Recurso Especial n. 1175166/MG, para concluir que “a evolução era necessária e teve sua razão de ser, pois a anterior premissa de que cuidou o Convênio ICMS n. 66, de necessidade de consumo ou integração ao produto final, decorria de conceito ultrapassado e que fazia sentido apenas quando aplicado às atividades comerciais/industriais puras e descabido diante do novo ICMS, que a partir da CF de 1988 passou a incidir também sobre prestação de certos serviços”.

A mesma linha argumentativa foi adotada pelo voto vista do juiz Edison Aurélio Corazza no julgamento mais recente do AIIM 4.117.801-4 (objeto central deste texto), que foi concluído pelo mesmo placar de 10 a 6 a favor do estado.

Por tudo isso, além de não contar com uma unanimidade nos dois julgamentos de mérito mais recentes, embora seja certo que a Câmara Superior adote a linha de que são indevidos os créditos de ICMS sobre as aquisições de pneus, aparentemente os fundamentos adotados nas decisões anteriores às do processo DRT 15 4.117.801-4 não enfrentam diretamente a matéria, ao apontar precedentes distantes da situação concreta, sobretudo pela transposição automática de decisões aplicadas a contribuintes industriais a casos de prestadores de serviços sem justificar essa transposição entre situações tão díspares.

E mesmo a decisão objeto central desse artigo (4.117.801-4), embora adote seus próprios fundamentos, cita precedentes aplicáveis a outras atividades para justificar a exigência de “consumo imediato” para que os pneus sejam creditáveis. E o faz de forma absolutamente consciente, ao apontar que “embora a jurisprudência verse, via de regra, sobre os materiais utilizados em processos produtivos, penso que mesmo entendimento aplica-se aos materiais empregados na atividade de prestação de serviços. Nesse sentido, o excerto da decisão paradigma (DRT-15-294988-02), dispondo que ‘os pneus utilizados pela recorrida para reposição em sua frota de caminhões não se consomem imediatamente durante a prestação do serviço de transporte, o que lhe retira a possibilidade de creditamento’ (fls. 467)”.

Desse apanhado de precedentes, restam algumas dúvidas quanto à posição do tribunal quanto ao caso concreto: como aplicar a dicotomia “crédito físico X crédito financeiro” se a prestação de serviços é algo imaterial, ou seja, se não ocorre a

saída física ou a entrega de algo tangível ao consumidor/contratante? A não cumulatividade a ser considerada na prestação de serviços não deveria ser interpretada por uma ótica diferente daquela pensada na saída de mercadorias?

Nessa linha, faz sentido exigir “consumo integral e imediato” para que o crédito seja possível, mesmo sabendo que essa postura praticamente esvazia as possibilidades de creditamento na atividade das transportadoras e, assim, ameaça a própria não cumulatividade do ICMS?

Maurício Barros

80. O erro de se corrigir o erro de direito

Alteração dos motivos determinantes do lançamento tributário

No direito tributário, certeza e segurança jurídica são valores sobremodo prestigiados e almejados em nosso sistema tributário. Não apenas na norma positivada, mas igualmente em sua aplicação: somente poderá haver um ambiente propício à segurança jurídica se for possível aferir previsibilidade na atuação do Poder Executivo.

Eis porque o processo administrativo fiscal tem como função a mera revisão (princípio da autotutela) do ato praticado pelo agente fiscal, garantindo, dentro de um processo em que se asseguram princípios fundamentais do contribuinte como o contraditório e a ampla defesa, que a atuação dos agentes públicos sempre seja pautada pela mais estrita legalidade.

E qual será o ato a ser analisado? O próprio lançamento tributário, ato que cabe privativamente à autoridade administrativa, ocasião na qual deve-se

“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e (...) propor a aplicação da penalidade cabível”,

Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Vale ressaltar que o lançamento é atividade *plena-mente vinculada e obrigatória* (artigo 142, § único, CTN), razão pela qual o auditor-fiscal autuante não possui a livre disposição

de alterar, retificar ou corrigir o lançamento tributário quando lhe for conveniente, pois o ato de lançamento não é ato *discricionário*, mas, ao contrário, é ato que encontra seus limites expressamente previstos na lei tributária. Incorreções no lançamento evidenciam a ausência de liquidez do ato administrativo e, conseqüentemente, a sua nulidade.

Se a função do processo administrativo é analisar a legalidade do ato praticado, dúvidas não há de que a impossibilidade de alteração do objeto a qual se submeterá à validação pela Administração Pública seria um pressuposto lógico. As situações – excepcionais, diga-se – em que se admitem alterações no lançamento tributário têm limites normativos trazidos pelo direito positivo, notadamente pelo artigo 146 do CTN¹, do qual é possível extrair duas regras relevantes: 1) a mudança de orientação da Administração Tributária só pode dizer respeito ao chamado “erro de fato”, mas não ao “erro de direito”; e 2) a possibilidade de mudança de orientação, posto que possível, limita-se a produzir efeitos apenas para o futuro². E mesmo nas situações em que houver correção de erro de fato, caberá ao órgão administrativo garantir o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Absolutamente nada do que foi falado até aqui é novidade: seja para o leitor, seja para o direito positivo. Trata-se de entendimento consolidado, que dispensaria até mesmo maiores perquirições.

¹ “Artigo 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

² Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 457-458.

Contudo, o que dizer quando a Câmara Superior de um respeitadíssimo e tradicional tribunal administrativo – o **Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo** – simplesmente ignora essa regra e modifica, em sede de julgamento de recurso especial, os fundamentos jurídicos da acusação fiscal para a manutenção do auto?

No dia 15 de junho de 2021, por maioria de votos, a Câmara Superior do TIT-SP deu provimento ao recurso especial da Fazenda Pública interposto no Proc. DRT-06-4101739-0, para restabelecer a acusação de falta de pagamento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), decorrente da utilização de benefício fiscal previsto no artigo 17 do Anexo II do RICMS/00, consistente na redução de base de cálculo no fornecimento de refeição promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas.

Segundo a acusação fiscal, referido benefício seria aplicável apenas ao fornecimento de alimentação para consumo imediato, o que exigiria que o estabelecimento tivesse um local para que o cliente pudesse consumi-la, não abrangendo a atividade de comercialização de refeições *in natura* e pré-cozidas para consumo fora do estabelecimento, assim como outros produtos alimentícios embalados (rotisseria). No que tange aos aspectos fáticos, não havia controvérsia de que o contribuinte autuado não possuía estrutura física adequada para que as refeições fossem consumidas na parte interna de seu estabelecimento.

Tanto o acórdão proferido pela Câmara Julgadora Ordinária quanto o voto do relator Klayton Munehiro Furuguem entenderam que do artigo 17 do Anexo II do RICMS/00 não

decorreria a exigência de que consumo ocorra dentro das dependências do estabelecimento do contribuinte com estrutura física específica.

O que se verifica, portanto, é que a discussão – desde o AIIM lavrado até as decisões que lhe sucederam – se deu acerca do cumprimento ou não dos requisitos legais para a fruição do benefício de redução de base de cálculo, em especial e unicamente, se é necessário que o contribuinte disponibilize estrutura para o consumo da refeição de seu estabelecimento.

Ocorre que o voto-vista do juiz Valério Pimenta de Moraes, que se sagrou vencedor, inova ao discutir a própria possibilidade de se estender, também ao setor de supermercados, os benefícios fiscais de ICMS previstos em legislação paulista, referentes à venda de refeições prontas e tendo por contribuintes beneficiários bares, restaurantes, empresas preparadoras de refeições coletivas e estabelecimentos similares, afirmando que o fato de a legislação paulista não ter feito expressa referência aos supermercados deve ser entendido como um “silêncio eloquente”, até pela impossibilidade de interpretação extensiva de normas de isenção, nos termos do artigo 111 do CTN – discussões que não haviam sido aprofundadas ou debatidas anteriormente, ao longo do processo administrativo.

De imediato, causa espécie que nova argumentação jurídica possa ser inserida no bojo de discussão em Câmara Superior, que tem como objeto dirimir dissídios jurisprudenciais, não cabendo a criação ou alegação de tese que não tenha sido discutida nos autos. Além do mais, trazer questões jurídicas novas trata-se, à toda evidência, de inovação argumentativa que fere frontalmente o artigo 146 do CTN e a segurança jurídica.

Com efeito, a correção de nítido erro de direito em sede do recurso administrativo apenas evidencia que o AIIM lavrado

– ato administrativo praticado pelo agente fiscal – continha vícios e erros em sua fundamentação, não merecendo prosperar. Caso de nulidade do auto de infração.

Cabe à Câmara Superior desse respeitável tribunal administrativo refletir sobre qual é o papel que deve desempenhar. A anulação de diversos acórdãos favoráveis ao contribuinte, muitos unânimes, sob a questionável justificativa de existir “premissa falsa” – matéria que envolve análise fática que regimentalmente lhe é vedada –, bem como a criação de teses para evitar a nulidade do AIIM, alterando os motivos determinantes e o critério jurídico em recurso especial, apenas minam a credibilidade construída em mais de 8 décadas de história, evidenciando, infelizmente, ainda existir uma mentalidade voltada ao famigerado “*princípio de salvabilidade do auto de infração*”³.

Caio Augusto Takano

³ <https://www.conjur.com.br/2012-out-31/consultor-tributario-sistema-icms-algoz-nosso-desenvolvimento>

81. A tributação de kits na jurisprudência do TIT

A tributação dos itens deve ser conjunta ou segregada?

I – Introdução: contornos tributários dos kits

Nesta seção do Observatório do TIT analisaremos um assunto que é muito demandado na prática da consultoria tributária, mas que não tem o mesmo destaque no contencioso: trata-se da tributação, para fins de ICMS, dos chamados kits de mercadorias.

A principal consequência tributária, do ponto de vista do ICMS, aplicável aos kits é saber se os itens que o compõem devem ser tributados de maneira conjunta ou segregada. Desse modo, a pergunta é: incide o imposto sobre cada componente do conjunto, de acordo com alíquota e tratamento específicos (por exemplo, sujeição ao regime de substituição tributária, redução de base de cálculo, etc.), ou o tratamento será único? E, em sendo único, surge uma questão adicional: qual será este tratamento?

Para responder a estas questões é preciso analisar o que se convencionou chamar, comercialmente, de kit, à luz da legislação aduaneira destinada à classificação de mercadorias.

Em breves linhas, apenas os kits que, segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)¹, RGI/SH n. 3

¹ As NESH, aprovadas pelo Decreto n. 435/1992 e atualizadas pela IN RFB n. 1.788/2018, são orientações do Sistema Harmonizado (SH), do qual o Brasil faz parte, que servem como guia para a classificação fiscal de mercadorias.

b, possam ser entendidos como mercadorias “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” é que poderão ser classificados em um único código de produto.

E, para tanto, os bens objeto de classificação precisam passar por três regras:

1. ter em sua composição pelo menos dois elementos/produtos que possam ser classificados em posições **diferentes** da NCM – daí advém a acepção da expressão “sortido”;
2. possuir composição de artigos ou produtos apresentados em conjunto, de modo que satisfaçam uma necessidade específica ou atividade determinada; e
3. passar por acondicionamento, em maneira tal que possa ser vendido ao destinatário sem a necessidade de “reacondicionamento”.

Para esclarecermos o uso das três regras apresentamos o seguinte exemplo: seria considerado como kit um estojo com uma máquina elétrica de cortar o cabelo, uma tesoura e um pente. Isso porque, o conjunto das mercadorias passaria pelas três regras: **(i)** existência de itens classificados em posições NCM diferentes; **(ii)** estaria destinado à finalidade profissional estética (por exemplo, o ofício de cabeleireiro); e **(iii)** estaria pronto para o uso pelo destinatário.

Diferentemente, caso o mesmo profissional compre um kit que contenha um xampu e um condicionador, por exemplo,

tal conjunto não passará pelo teste acima, motivo pelo qual cada bem deverá ser tributado separadamente².

Esse é o entendimento, inclusive, do órgão de consultoria da Secretaria de Fazenda de São Paulo (**Sefaz/SP**). Segundo a Sefaz/SP, o kit não pode ser considerado, para fins tributários, uma mercadoria autônoma, de modo que o acondicionamento dos produtos que o compõem não é suficiente para torná-las um único e novo produto. Além disso, em relação às obrigações acessórias, a consultoria estadual recomenda que, na nota fiscal, deverão ser “indicados nos campos destinados ao detalhamento de produtos e serviços todos os dados das mercadorias que os compõem, para a perfeita indicação de cada uma delas”³.

Apesar de existir particular interesse da consultoria tributária sobre o tema, como dito, são raros os casos encontrados na ferramenta de “jurisprudência” do Tribunal de Imposto e Taxas (TIT), utilizando os termos “kit” ou “kits”. De todo modo, dois deles nos chamaram a atenção e são objeto do presente artigo. Vejamos.

II – Os casos que versaram sobre kits: AIIM’S n. 4.132.635-0 e 3.041.799-5

O primeiro caso, julgado em agosto de 2021, refere-se ao auto de infração (AIIM) n. 4.132.635-0, lavrado pela Sefaz/SP, para exigir ICMS incidente sobre flores comercializadas em conjuntos formados por cestas, arranjos, kits e coroas.

² Resposta à Consulta Tributária 22001/2020, de 11 de agosto de 2020, disponibilizada no site da SEFAZ/SP em 12/08/2020. Disponível em: < https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22001_2020.aspx>. Acesso em 10/02/2022.

³ Citamos, nesse sentido, a Resposta à Consulta Tributária 22021/2020, de 10 de setembro de 2020, disponibilizada no site da SEFAZ/SP em 11/09/2020. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22021_2020.aspx>. Acesso em 10/02/2022.

Basicamente, a controvérsia se dava sobre a aplicabilidade da isenção para produtos hortifrutigranjeiros, prevista no artigo 36, inciso V, do Anexo I, do Regulamento do ICMS (RICMS), sobre as flores comercializadas pelo contribuinte⁴.

Na maioria das vezes, o autuado segregava/discriminava as flores dos demais materiais, em sua documentação fiscal, dando-lhes tratamento tributário individualizado — e, com isso, aplicava a isenção aos produtos de floricultura.

Após apresentação de impugnação pelo contribuinte e tendo ela sido julgada improcedente, o particular interpôs recurso voluntário distribuído à 3ª Câmara Julgadora. O caso foi relatado pelo juiz Adolpho Bergamini, que negou provimento ao recurso e manteve a autuação na parte que interessa ao presente artigo.

Segundo o relator, embasando-se em soluções de consulta e na Decisão Normativa CAT n. 16/2009, as flores não poderiam gozar da isenção se “elas são embaladas e/ou conjugadas, originando um novo produto e que acabem por agregar valor econômico à mercadoria”. Ou seja, para excluir tais mercadorias da isenção teríamos dois critérios:

1. o acondicionamento ou a industrialização das flores;

⁴ ANEXO I – ISENÇÕES

(isenções a que se refere o artigo 8º deste regulamento)

Artigo 36 (HORTIFRUTIGRANJEIROS) – Operações com os seguintes produtos em estado natural, exceto quando destinados à industrialização (Convênio ICM-44/75, com alteração dos Convênios ICM-20/76, ICM-7/80, cláusula primeira, ICM-24/85, ICM-30/87, ICMS-68/90 e ICMS-17/93, e Convênio ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 2): (Redação dada ao “caput” do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 52.836, de 26-03-2008; DOE 27-03-2008)

(...)

V – funcho, flores e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas, nozes, peras e maçãs;

2. existência de um “objetivo precípua” de conferir valor comercial e agregado decorrente de um acondicionamento.

Grosso modo, como as flores não teriam sido apresentadas em sua forma natural e não foram acondicionadas apenas para o transporte, a isenção não seria aplicável. Abaixo, cita-se a posição do relator:

Da análise do que consta no Relatório Circunstanciado, nos demonstrativos e nos DANFes juntados, embora a Recorrente, em regra, segregue os itens que compõem cada produto vendido (cestas, kits, etc.), o que se observa de fato é a comercialização de flores elaboradas e acondicionadas com apresentação comercial (grifo no original).

Portanto, não importaria se o contribuinte desmembrasse, nos documentos fiscais, os elementos que compunham os arranjos e as coroas. Segundo o voto condutor, tributa-se o produto acabado decorrente da reunião das flores com as demais “matérias-primas” (fitas, cestas, espumas, etc.)⁵.

O segundo caso que analisamos decorre do AIIM n. 3.041.799-5, em que o contribuinte foi acusado de não recolher ICMS sobre kits de culinária compostos pelas seguintes mercadorias: (i) iogurteria; (ii) bolsa térmica; (iii) conjunto de queijo; (iv) fermentos; (v) potes coloridos; e (vi) um livro de culinária.

Segundo a defesa do autuado, replicada em seu recurso julgado pela 2ª Câmara Julgadora em 2014, o preço do kit estaria concentrado no livro, de modo que o restante das mercadorias seriam “brindes”. E, como o livro, teria direito à imunidade inconstitucional, não haveria que se recolher o tributo.

⁵ Aqui não entraremos no mérito da classificação fiscal dos arranjos, cestos, buquês e coroas, pois estamos enfocando a matéria do ponto de vista dos kits.

Tais argumentos, contudo, foram afastados pelo relator, juiz Adolpho Bergamini (o mesmo do 1º caso), que confirmou o entendimento do Fisco paulista de que todas as mercadorias que compunham o kit deveriam ser valoradas por arbitramento. E, a partir disso, se chegaria na base cálculo do imposto incidente sobre cada produto. Eis o seu entendimento transcrito:

(...) a mim não restam dúvidas de que: (i) a Recorrente não comercializa livro de receitas agregados de brindes, mas sim mercadorias agregadas de um brinde – o livro de receitas; (...)

Assim, ao recurso do contribuinte foi negado provimento, de modo que se arbitrou a base do tributo de acordo com cada componente.

Pois bem. Uma vez expostos os dois casos, passemos à nossa conclusão sobre os entendimentos aplicados.

III – Conclusão sobre as controvérsias

Embora, à primeira vista, as decisões possam parecer contraditórias entre si (tanto o contribuinte que separou os itens quanto aquele que os reuniu sob classificação fiscal única foram vencidos), quer nos parecer que tal contradição não se verifica.

No primeiro caso, a solução final adotada foi a de que a isenção não poderia ser aplicada independentemente de os produtos serem vendidos separadamente ou como item único. Isso porque, as flores haviam sido submetidas a processos de industrialização⁶ que afastavam sua condição de produtos “em estado natural” (requisito necessário à caracterização da isenção).

⁶ Importante ressaltar que é muito comum a associação entre existência de processo industrial e classificação conjunta dos bens em um único código da NCM, mas, como se disse anteriormente, o acondicionamento dos bens em uma única embalagem é apenas um dos requisitos impostos pela legislação internacional.

Assim, para o deslinde da questão, mostrou-se irrelevante o exame da possibilidade (ou não) de classificar os produtos que compunham o kit sob um único código da NCM ou não.

Claro que, para o presente artigo, teria sido produtivo se o ilustre relator tivesse adentrado o mérito da correção (ou não) da segregação de itens praticada pelo contribuinte autuado, mas realmente tal discussão não teria qualquer relevância para a decisão tomada no julgamento.

No segundo caso, diferentemente, o cerne da discussão envolveu a possibilidade de venda do kit de culinária sob classificação fiscal única — e, conseqüentemente, sob tratamento tributário unificado.

A conclusão foi a de que cada mercadoria que compunha o kit deveria ser tributada individualmente, o que afastou a imunidade aplicada pelo contribuinte ao conjunto.

Este processo elucida uma das grandes (senão a principal) dificuldades nesse tipo de autuação: como valorar individualmente itens que foram vendidos conjuntamente. Contudo, por mais interessante que tenham sido (e foram) as discussões acerca do arbitramento realizado no caso concreto (inclusive em mais de uma diligência), tal tema não poderá ser analisado no presente artigo.

Retornando ao tema central que nos propomos a analisar, a 2ª Câmara Julgadora do TIT parece ter andado muito bem ao não acatar a venda do kit de culinária como um item único. Em nossa avaliação, o referido kit, embora atenda dois dos requisitos apresentados no presente artigo, não se destina a satisfazer uma necessidade específica ou atividade determinada.

Carlos Eduardo de Arruda Navarro
João Vitor Kanufre Xavier da Silveira

82. Declaração de reconhecimento de isenção ao ITCMD

Câmara Superior do TIT reconhece efeitos ‘ex tunc’ da declaração de isenção

De acordo com o sítio do **Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo** (TIT-SP)¹, foram publicadas, entre os dias 1º e 18 de fevereiro deste ano, um total de 29 decisões da Câmara Superior do Tribunal. Dentre os oito casos em que houve o conhecimento e julgamento do Recurso Especial – do contribuinte ou fazendário –, chamou-nos atenção o **acórdão sobre ITCMD** proferido no processo decorrente do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) n. 4.043.441-2, cujo julgamento foi finalizado na sessão de 15 de fevereiro de 2022.

Em resumo, o caso em apreço tratava do reconhecimento e aplicação da isenção ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) sobre doações recebidas por entidade sem fins lucrativos, cujo objeto é a promoção dos direitos humanos. A discussão referia-se a doações recebidas pela entidade antes da emissão, pelas autoridades fiscais estaduais, da “declaração de isenção do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD” (declaração de isenção) prevista na Portaria CAT n. 15/2003.

No entendimento da fiscalização e da Fazenda Pública estadual, não estariam abarcadas pela isenção ao ITCMD as do-

¹ <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>.

ações recebidas pela entidade antes da data de emissão da declaração de isenção, sendo, portanto, devido o ITCMD em relação a tais doações. Não obstante, também foi objeto do AIIM a prorrogação tácita da declaração de isenção, em vista da ausência do pedido de sua prorrogação dentro do prazo previsto na legislação.

A leitura dos votos lançados no acórdão permite afirmar que o núcleo da discussão envolvia a natureza e os efeitos da declaração de isenção: segundo a tese fazendária, referida declaração seria constitutiva, com efeitos “ex nunc” (“para frente”); já o contribuinte defendia efeitos “ex tunc” (“para trás”) e sua natureza declaratória.

O voto proferido pelo juiz relator acolheu a tese da Fazenda Pública, com fundamento na Resposta à Consulta Tributária n. 18.771/2018, do estado de São Paulo, a qual dispõe que doações recebidas antes da emissão de declaração (no caso da consulta, tratava-se de reconhecimento de imunidade) estão sujeitas ao ITCMD.

Vale dizer, portanto, que para aqueles que professam tal entendimento, a declaração de isenção é requisito essencial para o gozo desse benefício fiscal. Teria ela, então, natureza constitutiva de um direito e, por isso mesmo, efeitos apenas para o futuro.

Entretanto, sagrou-se vencedor o entendimento (acertado, por ser o mais adequado, em nosso modo de ver) adotado no voto de vista do juiz Edison Aurélio Corazza, no sentido de que a declaração de isenção é ato “*meramente declaratório, e não constitutivo de um direito*”, que não cria o benefício fiscal.

O muito bem estruturado voto de vista tem como ponto de partida o exame dos artigos 176 a 179 do Código Tributário

Nacional (CTN)², concluindo que a isenção objeto do processo decorrente do AIIM n. 4.043.441-2 é concedida em caráter geral e por prazo indeterminado, o que implica o afastamento do quanto previsto nos artigos 178 e 179 do CTN.

De fato, nesse particular aspecto, o artigo 6º, parágrafo 2º, da Lei 10.705/2000, que institui o ITCMD no estado de São Paulo, prevê que ficam isentas desse imposto as transmissões decorrentes de doações

“de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente”.

Trata-se, assim, de isenção geral (aplicável a todas e quaisquer entidades que promovam os direitos humanos, a cul-

² Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I – às taxas e às contribuições de melhoria;

II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178 – A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104. **(Redação dada pela Lei Complementar n. 24, de 1975)**

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

- 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

- 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

tura e a preservação do meio ambiente) e sem prazo determinado. Logo, correta a não subsunção ao artigo 179 do CTN; vale dizer: no caso concreto em análise, a isenção à entidade promotora dos direitos humanos **não** se perfaz por meio de despacho da autoridade administrativa.

Aliás, neste ponto, bem observa o voto vencedor que à autoridade fiscal cabe, conforme prescreve o item 1, do mencionado parágrafo 2º, do artigo 6º da Lei 10.705/2000³, apenas **reconhecer** a condição que legitima o contribuinte ao gozo da isenção. “Reconhecer”⁴ significa admitir como verdadeiro, real; ter por legítimo. Trata-se, enfim, de confirmar uma situação pré-existente (e não de constitui-la).

Disto naturalmente resulta que a declaração de isenção do ITCMD nada mais é do que ato administrativo pelo qual a autoridade fiscal estadual confirma que determinado contribuinte atende à condição (entidade promotora dos direitos humanos) que autoriza o gozo da isenção.

Assim sendo, nada tem de constitutiva (do direito à isenção). Com o perdão pelo pleonasma, a declaração de isen-

³ Artigo 6º – Fica isenta do imposto:

(...)

2º – Ficam também isentas as transmissões “causa mortis” e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente, observado o seguinte: (NR)

1 – o reconhecimento dessa condição deverá ser feito, de forma cumulativa, pela Secretaria da Fazenda e, conforme a natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente, de acordo com disciplina a ser estabelecida pelo Poder Executivo;

⁴ <https://www.dicio.com.br/reconhecer/#:~:text=Significado%20de%20Reconhecer,%3A%20reconhecer%20uma%20firma%2C%20empresa>

ção é declaratória de situação fática já existente. Nesse contexto, seus efeitos irradiam-se não só para o futuro, mas também e necessariamente para o passado.

O voto vencedor arremata o seu entendimento e o reforça trazendo diversas decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) no mesmo sentido.

A constatação da juridicidade dos efeitos “ex tunc” da declaração de isenção do ITCMD pode ser aferida por um simples evento hipotético: imagine-se que uma determinada entidade pleiteie junto à autoridade fiscal estadual a emissão da declaração de isenção, demonstrando atender as condições legais e que dita autoridade leve, por exemplo, oito meses para apreciar o pleito e emitir a declaração.

Ora, nesse exemplo, caso a manifestação das autoridades fiscais tivesse efeitos apenas para o futuro, significaria dizer que nos oito meses em que aguardou a manifestação estatal, a entidade estaria à mercê da resposta da administração, impedida de usufruir da isenção e sujeita ao recolhimento do ITCMD por eventuais doações, mesmo sendo confirmado, mais tarde, pelas próprias autoridades fiscais, o atendimento da condição legal.

Por isso, é de se concluir que a solução dada pela Câmara Superior, no processo decorrente do AIIM n. 4.043.441-2, ainda que por maioria de votos, é a mais adequada do ponto de vista jurídico, devendo prevalecer em todas as instâncias da administração pública estadual paulista.

Cassiano Inserra Bernini

83. A natureza da atividade de corte e dobra do aço

A dicotomia entre a causa de não incidência de ISS e a autuação por falta de pagamento de ICMS-ST

Em continuidade aos estudos já realizados, este artigo visa a analisar como o TIT vem se posicionando sobre os tributos incidentes na atividade de corte e dobra do aço, em mercadorias posteriormente utilizadas na construção civil.

Não obstante o não conhecimento dos recursos especiais da Fazenda estadual e do contribuinte, protocolizados no AIIM n. 4.090.991-8 e pautados para julgamento na data de 9 de fevereiro de 2022, o enfrentamento do tema é de suma importância para demonstrar a incongruência do tribunal administrativo nas decisões proferidas que tratam da atividade em questão.

Do posicionamento do TIT: natureza da atividade e não incidência de ISS

A natureza da atividade de corte e dobra do aço há muito vem sendo debatida nas câmaras ordinárias e na própria Câmara Superior do TIT, como se depreende das seguintes decisões que permeiam a temática, vejamos:

1. AIIM n. 3.143.171-9: recurso ordinário julgado em sessão datada de 08.09.2011, pela Sétima Câmara; e recurso especial julgado em 26.03.2013 perante a Câmara Superior; e

2. *AIIM n. 4.090.991-8: recurso ordinário julgado em 17.05.2018, pela Quinta Câmara; e recurso especial não conhecido pela Câmara Superior em 09.02.2022.*

Nas decisões acima mencionadas, ao julgar as autuações que exigem a cobrança de ICMS em razão da não inclusão dos custos da industrialização na base de cálculo das mercadorias produzidas, o TIT revelou o posicionamento da própria Sefaz-SP em relação à natureza da atividade de corte e dobra de aço, caracterizando-a como industrialização.

Tanto isso é verdade que, por ocasião da lavratura dos referidos AIIM, o contribuinte que realizou as operações de corte e dobra do aço foi considerado responsável tributário por solidariedade ao sujeito passivo principal, ou seja, a usina que efetivamente produziu o aço utilizando o minério de ferro.

Outrossim, à exceção do recurso especial não conhecido na sessão de 9 de fevereiro de 2022 (AIIM 4.090.991-8), todos os demais recursos acima apontados analisaram a natureza da operação de corte e dobra de chapas de aço, sendo certo que esta análise também ocorreu no julgamento do recurso especial protocolizado nos autos do AIIM n. 3.143.171-9.

A necessidade da análise da natureza da operação surgiu em função de que o contribuinte solidário, aquele que somente realizou o corte e a dobra do aço, alegou em sua defesa a incidência de ISSQN na industrialização por encomenda, uma vez que era mero prestador de serviços para as construtoras.

O Tribunal de Impostos e Taxas, no entanto, asseverou que o responsável solidário não realiza mera prestação de serviços, mas, sim, industrializa aço e ferro em favor da usina (responsável principal), tratando-se de verdadeira operação de industrialização de mercadorias, nas quais o responsável solidário, por cortar e dobrar a chapa de aço e ferro em outro local que

não a obra, acaba por realizar atividade industrial, atraindo, para si, a incidência de ICMS.

O mesmo entendimento também foi confirmado por ocasião do julgamento do recurso ordinário interposto nos autos do AIIM n. 4.014.452-5; bem como no julgamento do recurso ordinário e do recurso especial apresentados no AIIM n. 4.029.678-7; sendo válido dizer que referidos AIIM foram lavrados somente em relação ao contribuinte que realiza o corte e a dobra do aço.

Assim sendo, e deixando-se de lado aspectos pertinentes à sujeição passiva e o local de produção, é possível perceber que, para fazer incidir o ICMS nas operações de corte e dobra do aço, o tribunal administrativo atribuiu à atividade a natureza de industrialização, sendo certo que, ao assim definir a natureza da operação, acabou por excluir a incidência de ISSQN.

Do posicionamento do TIT: substituição tributária

Mesmo diante do posicionamento acima descrito, em uma decisão mais recente, é possível observar que o mesmo Tribunal de Impostos e Taxas acabou por considerar a operação de corte e dobra do aço sujeita à sistemática da substituição tributária, por entender que tais mercadorias estão classificadas como materiais de construção e congêneres, nos termos do artigo 313-Y do RICMS/00.

Tal posicionamento pode ser observado no julgamento do recurso ordinário interposto nos autos do AIIM n. 4.126.733-3, realizado em sessão datada de 3 de setembro de 2021, pela 11ª Câmara Julgadora. No caso específico, percebe-se que o contribuinte não é usina de aço, realizando, tão somente, a transformação (industrialização) da chapa de aço, o que inclui a atividade de corte e dobra.

O artigo 313-Y, em seu parágrafo primeiro, elenca diversos materiais de construção passíveis de sujeição à sistemática da substituição tributária. O rol elencado pelo referido artigo não permite, contudo, que todas as mercadorias ali descritas estejam sujeitas ao recolhimento de **ICMS-ST**. Tanto é assim que devem ser observadas as normas impostas pela Decisão Normativa CAT 12, de 26 de junho de 2009, e pela Decisão Normativa CAT 06, de 9 de abril de 2009, esta última especificamente sobre o tema “materiais de construção e congêneres”.

Além disso, não devem ser deixadas de lado as causas de exclusão da sistemática da substituição tributária, previstas no artigo 426-A, § 6º, bem como no artigo 264, ambos do RICMS/00. Os dispositivos legais em questão descrevem, portanto, situações em que, a depender da existência da condição descrita em tais artigos, o ICMS-ST não será aplicado.

Nesse sentido, deve ser observado o artigo 426-A, § 6º, inciso 1, do RICMS/00, que estabelece que o recolhimento do ICMS-ST será dispensado quando, na entrada da mercadoria destinada, ocorrer a integração ou consumo em processo de industrialização; restando evidenciado que, por imposição legal, a industrialização é uma das causas excludentes à cobrança de ICMS pela sistemática da substituição tributária.

Conclusão

Posta a questão desta maneira, e levando-se em consideração que o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo considerou o corte e a dobra do aço como uma atividade de industrialização para fins de afastamento do ISSQN e incidência do ICMS, a lógica jurídica nos faz concluir que, em se tratando da atividade em questão, não haverá a incidência de ICMS-ST, aplicando-se ao caso concreto, tão somente, a incidência de ICMS próprio.

Não é isso, porém, que observamos na decisão ora em comento — AIIM n. 4.126.733-3, na qual a manutenção integral da infração de falta de pagamento de ICMS-ST acaba por revelar que o Tribunal de Impostos e Taxas deixou de observar a natureza da atividade praticada pelo contribuinte, qual seja, o corte e dobra do aço.

Via de regra, não pode o tribunal administrativo considerar a atividade de corte e dobra do aço como industrialização e não a excluir da sistemática da substituição tributária. Agir de modo diverso acaba por violar a lei e macular a própria lógica jurídica; além de trazer à tona gritante dicotomia entre as decisões que abordam o tema.

Gisele Borghi Buhler

84. Guerra fiscal e aquisições da Zona Franca de Manaus

Quais os limites da interpretação conforme a Constituição nos julgamentos administrativos?

Dando seguimento à segunda fase do projeto Observatório do TIT-SP, em que são analisadas decisões recentes da Câmara Superior do Tribunal, o objetivo do presente texto é o de avaliar a recente decisão tomada na sessão temática do dia 24 de março, em que o tribunal pacificou seu entendimento no tocante à glosa de créditos de aquisições de mercadorias oriundas da **Zona Franca de Manaus**.

Em apertada síntese, a discussão girou em torno da possibilidade ou não de as autoridades fiscais paulistas de glosar créditos nas referidas aquisições, considerando que os benefícios fiscais concedidos pelo estado do Amazonas por meio da Lei Estadual 2.826/2003 não foram previamente autorizados pelo Confaz.

Se por um lado a fiscalização fundamenta a glosa dos créditos, nessas aquisições, no art. 8º, da **Lei Complementar 24/75**, bem como na legislação paulista que internaliza no estado tal possibilidade, por outro os contribuintes levantam o art. 15 da mesma lei como cláusula que excepciona a aplicação da LC 24/75, sobretudo das sanções impostas pelo art. 8º em casos de benefícios concedidos sem anuência unânime dos estados (regra imposta pelo art. 2º, § 2º, da referida lei).

O ponto fulcral da discussão, portanto, é a possibilidade ou não de o art. 15 bloquear a aplicação dos arts. 2º e 8º da LC

24/75 às aquisições de mercadorias originadas na ZFM. Para que não restem dúvidas quanto ao tema aqui tratado, tais dispositivos têm a seguinte redação:

Art. 2º – Os convênios a que alude o art. 1º serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do governo federal.

(...)

- ***2º – A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.***

Art. 8º – A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Art. 15 – O disposto nesta lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo estado do Amazonas.

A tese fazendária sagrou-se vencedora por uma apertada vantagem, tendo sido computados 9 votos a seu favor e 7 contrários. Em termos bastante genéricos, enquanto os votos

contrários à glosa coincidiam com a plena aplicabilidade do art. 15, no sentido de afastar a necessidade de aprovação unânime dos estados para que incentivos de **ICMS** fossem concedidos a empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, com a consequente impossibilidade de glosa de créditos pelos estados de destino, a tese vencedora baseou-se em distintos fundamentos para manter os autos de infração, o que revela uma heterogenia nos posicionamentos de seus defensores. Os argumentos da tese vencedora podem ser resumidos da seguinte forma:

Argumento	Fundamentação geral	Dispositivos invocados ¹
Temporal	Art. 15 somente pode ser aplicado aos incentivos existentes ao tempo da promulgação da CF/88, não sendo capaz, portanto, de legitimar créditos de aquisições beneficiadas por legislações posteriores, como é o caso da lei amazonense de 2003	Art. 40, <i>caput</i> , do ADCT; Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88
Espacial	Art. 15 somente se aplica às operações internas e não às operações interestaduais, o que permite a glosa com base no art. 8º	Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88
Não cumulatividade	Não cumulatividade apenas permite o crédito do ICMS efetivamente recolhido na origem (juíza Maria Augusta Sanches), sendo que a não incidência (ainda que parcial) do imposto na origem deve ensejar o estorno dos valores correspondentes no destino, ante a ausência de previsão legal excepcionadora específica para o caso das operações originadas na ZFM, nos termos do art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88 ² (juiz Argos Campos Ribeiro Simões)	Art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88

¹ Não necessariamente por todos os julgadores que seguiram a corrente.

² Art. 155. (...) II – a isenção ou não-incidência, **salvo determinação em contrário da legislação**: (...) b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Argumento	Fundamentação geral	Dispositivos invocados ¹
Princípio federativo	Embora o art. 15 permita a concessão de benefícios à ZFM sem anuência dos demais estados, princípio federativo não permite a transferência do ônus desse não recolhimento para outros estados	Não há citação de dispositivos constitucionais
Consequencialista	Deve ser aplicado o art. 20 da Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro ³ , no sentido de que a manutenção do auto de infração é necessária diante da possibilidade de julgamento favorável da ADI 4.832, cujo objeto é o pedido de declaração de inconstitucionalidade da Lei 2.826/2003 do Amazonas	Art. 20 da LINDB

Como visto, embora a questão da não recepção do art. 15 da LC 24/75 sempre tenha permeado as discussões no TIT-SP quanto ao tema, bem como fundamentado algumas decisões das chamadas “câmaras baixas” de modo desfavorável aos contribuintes, esse argumento restou definitivamente afastado pelos juízes que mantiveram as glosas, porquanto nenhum desses votos adotou esse fundamento como razão de decidir. Nem poderia ser diferente, pois o afastamento da aplicabilidade do art. 15, em função de uma eventual não recepção desse dispositivo pela CF/88, encontraria óbice no art. 28 da Lei 13.457/2009⁴.

³ Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei n. 13.655, de 2018) Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei n. 13.655, de 2018)

⁴ **Artigo 28** – No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I – em ação direta de inconstitucionalidade; II – por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde

Nessa linha, à exceção do argumento consequencialista, é possível concluir que os demais fundamentos, de alguma forma, reconhecem a recepção do art. 15 pela CF/88, sendo que alguns dos votos enfrentaram diretamente a questão. Entretanto, em função da invocação de regras e princípios constitucionais como vetores interpretativos (conforme quadro), essas linhas de argumentação atribuem ao art. 15 da LC 24/75 um sentido que bloqueia a previsão de não aplicação da totalidade da LC 24/75 às aquisições originadas na Zona Franca de Manaus, em interpretações que poderiam ser classificadas como interpretações conforme a Constituição.

Nesse contexto, há de se indagar se a interpretação conforme a Constituição encontraria óbice no já citado art. 28, da Lei 13.457/2009, considerando que o art. 15 determina que os arts. 1º a 14 da LC 24/75 não se aplicam às empresas situadas na ZFM, sem distinção, e a decisão do TIT-SP excepciona dessa não aplicação o art. 8º, que autoriza as glosas de créditos.

Em apertadíssima síntese, a interpretação conforme a Constituição visa alcançar o único sentido da norma que seja compatível com a Constituição, entre as diversas interpretações possíveis, ou ainda afastar aqueles que claramente com ela colidam.

Trata-se de técnica interpretativa que, além de valorizar a interpretação sistemática – no caso, necessariamente envolvendo o texto constitucional –, também termina por preservar e até mesmo valorizar a atividade legislativa, ao evitar a declaração de inconstitucionalidade de determinado texto e sua exclusão do ordenamento. Seu cabimento, portanto, se volta à inter-

que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo; III – em enunciado de Súmula Vinculante.

pretação de textos normativos que ensejem distintas interpretações, não tendo cabimento quando o texto a ser interpretado tiver um único e claro sentido.

Foi o caso, por exemplo, do julgamento da ADI 1.945, em que o STF deu *interpretação conforme a Constituição* ao art. 2º da LC 87/1996, que arrola as diversas hipóteses de incidência do ICMS, de modo *a impedir a incidência do imposto* sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Tratou-se, sem sombra de dúvida, da exclusão de uma possível interpretação do aludido dispositivo, por parte do STF, para que não houvesse uma incompatibilidade dessa interpretação com a CF/88, mantendo-se integralmente o texto em análise (o art. 2º).

Outro exemplo ocorreu no julgamento da ADI 3.142, que analisou a constitucionalidade do subitem 3.04 da lista anexa à LC n. 116/03 (Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza). Neste caso, o STF também lhe atribuiu *interpretação conforme à Constituição*, a fim de admitir a cobrança do ISS apenas nos casos em que as situações descritas no subitem integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Essa interpretação teve a finalidade de evitar interpretações colidentes com a Súmula 31 do STF, que veda a incidência do ISS sobre locações de bens móveis (puras obrigações de dar).

Por outro lado, até mesmo por ser um método que preserva a atividade legislativa, o mesmo STF já decidiu que “se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a

Constituição contrariar o sentido inequívoco que o Poder Legislativo pretendeu dar, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição, que implicaria, em verdade, criação de norma jurídica, o que é privativo do legislador positivo”. Essa foi a decisão do STF no julgamento da Representação 1.417, de relatoria do ministro Moreira Alves (DJ 15/04/1988).

No caso específico do tema objeto deste texto, fica a dúvida se o texto do art. 15 da LC 24/75, realmente, permite distintas interpretações a ponto de subtrair o art. 8º da regra excepcionadora de aplicação total da LC 24/75 à ZFM, pois parece clara a intenção do legislador de manter a condição beneficiada da região, especificamente no tocante ao ICMS, e bloquear a aplicação desse dispositivo (art. 8º) quando as operações envolverem aquisições de empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

Também nessa linha, no plano espacial, não parece que o legislador pretendeu apenas permitir que os benefícios fossem preservados internamente, pois o art. 15 cita as demais unidades federativas e as inibe de tomar medidas que pudessem amesquinhar os incentivos de ICMS concedidos à ZFM.

Por outro lado, no plano temporal fica a dúvida se o legislador constitucional, realmente, teve a intenção de apenas preservar os incentivos vigentes em 1988, pois, além do art. 40 do ADCT, a mesma intenção foi manifestada posteriormente pela EC 42/2003, que prorrogou o prazo fixado no artigo 40 por mais dez anos, e pela EC 83/2014, que acrescentou mais 50 anos ao tratamento diferenciado conferido à ZFM. Assim, é possível notar que o tratamento diferenciado da Zona Franca, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais, foi reiteradamente preservado pelos constituintes original e derivado, razão pela qual permanecerá vigente até o ano de 2073.

Por sua vez, embora a não cumulatividade pareça ser preservada pelo art. 8º da LC 24/75, que autoriza a glosa de créditos indevidamente beneficiados ante a falta de recolhimento de ICMS nas operações anteriores, fato é que o art. 15, textualmente, excepciona a aplicabilidade dessa regra, constituindo dispositivo que, *a contrario sensu* e expressamente, preserva a manutenção dos créditos correspondentes, usando de faculdade presente na própria CF/88 (art. 155, § 2º, inciso II).

No mais, partindo da premissa de que interpretar e aplicar a lei são sinônimos⁵, ao afastar uma interpretação possível por sua incompatibilidade com a Constituição, o tribunal acaba por violar o art. 28 da Lei 13.457/2009, que peremptoriamente o proíbe de afastar a aplicação (interpretação) de lei sob alegação de inconstitucionalidade. Não que o julgador não seja livre para, diante de um texto legal, adotar a interpretação que lhe pareça a mais adequada. O ponto é que essa interpretação não pode reduzir o âmbito de aplicação do texto (no plano interpretativo) com base em um dispositivo constitucional, a ponto de excluir hipóteses que estão claramente nele presentes, pois, ao assim fazer, há juízo de inconstitucionalidade (não do texto, mas da interpretação) incompatível com a legislação do contencioso administrativo tributário paulista.

Embora a interpretação conforme a Constituição seja bem-vinda nos julgamentos administrativos, porquanto ela garante uma interpretação sistemática que valoriza o texto constitucional, ela deve ser utilizada com parcimônia na interpretação de textos que tenham muita objetividade, sobretudo quando suportados por outros princípios e regras constitucionais que dão

⁵ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005, p. 178; *Métodos de Trabalho de Direito Constitucional*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

pleno suporte à interpretação desprezada, como o são, no presente caso, o objetivo fundamental de redução das desigualdades regionais (art. 3º, inciso III, da CF/88) e a reiterada regra de preservação dos incentivos da Zona Franca de Manaus, cuja proteção é incontestável diante de diversos precedentes do STF sobre o tema. Com isso, se evita o afastamento de normas por inconstitucionalidade, limite sabidamente intransponível nesse tipo de julgamento.

Maurício Barros

85. ICMS na transferência entre estabelecimentos

Câmara Superior não surpreende e deixa de aplicar entendimento firmado na ADC 49 e no Tema 1.099

Dando continuidade ao projeto **Observatório de Jurisprudência do TIT-SP**, a segunda fase dos estudos tem como objetivo o monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior a partir do ano de 2019, sobre diversos temas.

No presente artigo, será analisado acórdão proferido pela Câmara Superior em 8 de abril de 2022, nos autos do processo DRT 04 4.060.549-8, que tratou da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O julgamento foi o primeiro identificado após o **Supremo Tribunal Federal** (STF) ter concluído as discussões de mérito sobre a questão, tanto pelo julgamento do ARE n. 1.248.886, objeto do Tema 1.099, quanto pelo julgamento da ADC 49/RN.

Após o encerramento do julgamento do Tema 1.099, o assunto foi tratado nesta segunda fase de monitoramento das decisões do TIT¹, momento em que foram abordadas as razões de decidir que levaram o Supremo a fixar a tese de que

¹ NOBREGA, João Henrique Salgado. “Observatório do TIT: Transferência entre estabelecimentos e o ICMS. Uma dúvida pertinente: qual será a postura da Câmara Superior diante da recente decisão do STF?” **JOTA**, 10/09/2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-transferencia-entre-estabelecimentos-e-o-icms-10092020>

“não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Naquela oportunidade, indagou-se se a Câmara Superior, em seus próximos julgamentos, iria aderir ao entendimento consolidado pelo STF, em repercussão geral.

A resposta, infelizmente, ainda é negativa. Embora o tema não seja nada novo, a resistência da Câmara Superior em aplicar o entendimento, que há décadas é uníssono nos tribunais superiores, está pautada nos possíveis desdobramentos da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49 do Rio Grande do Norte.

Com efeito, em abril de 2021, o STF, ao julgar a ADC n. 49/RN, ratificou o entendimento fixado no ARE n. 1.255.885 com repercussão geral reconhecida (Tema 1099), confirmando a inconstitucionalidade da incidência do ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Em razão de todas as implicações práticas e temporais inerentes ao julgamento em questão, foram opostos embargos de declaração pelo estado do Rio Grande do Norte, para discutir, além de outras questões², a **modulação dos efeitos** da decisão. Após discussão em plenário virtual, em dezembro de 2021, foram apresentadas três correntes para uma possível modulação de efeitos da decisão proferida na ADC 49/RN:

² Além de pleitear a modulação dos efeitos da decisão, o Estado do Rio Grande do Norte tratou, nos Embargos de Declaração, sobre a necessidade de o sujeito passivo realizar o estorno dos créditos de ICMS (art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88), bem como da impossibilidade de transferência dos créditos acumulados para outro estabelecimento.

1. o ministro Edson Fachin posicionou-se no sentido de que os efeitos da decisão deveriam ser aplicados a partir do próximo exercício financeiro, o que foi seguido pela ministra Cármen Lúcia e o ministro Ricardo Lewandowski;
2. o ministro Dias Toffoli propôs que a decisão produza efeitos após 18 meses, contados da publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração, ressalvadas as ações judiciais propostas até a ata de julgamento do mérito da ADC, tendo sido acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes e Luiz Fux; e
3. o ministro Barroso, por sua vez, posicionou-se no sentido de que os estados deveriam regulamentar a transferência de créditos entre estabelecimentos, sob pena de a omissão neste aspecto violar o direito dos contribuintes. Nesta corrente, ficariam ressaltadas as discussões administrativas e judiciais pendentes de conclusão desde o julgamento da decisão de mérito.

Frente à impossibilidade de formação de quórum para modulação dos efeitos da decisão³, o ministro Gilmar Mendes pediu destaque, o que levaria o julgamento ao plenário físico e o seu reinício. Contudo, o ministro Gilmar Mendes desistiu do destaque nos embargos de declaração, de modo que o julgamento deverá prosseguir da forma que se encontra, o que significa que, se nenhum ministro alterar os votos já proferidos, a

³ Lei 9.868/1999. Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

decisão não será modulada. Até o momento, não há qualquer previsão de reinclusão do processo em pauta.

Pois bem. No caso analisado recentemente pela Câmara Superior — AIIM n. 4.060.549-8 —, o ponto central do recurso especial da Fazenda tratava justamente da incidência do ICMS em operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Embora o mérito desta questão já esteja mais do que pacificado, conforme visto acima, a Câmara Superior, por maioria, entendeu pela manutenção da autuação fiscal.

No voto vencido, conduzido pela juíza Maria do Rosário Esteves, foi negado provimento ao recurso especial da FESP, tendo em vista o entendimento acerca da inconstitucionalidade da exigência do ICMS sobre o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, firmado em repercussão geral pelo STF e na ADC n. 49/RN. Foi consignado que, há muito, o STJ já havia pacificado o entendimento a favor dos contribuintes por meio da Súmula n. 166, o que foi corroborado pelo STF nos julgamentos mais recentes.

Em relação à possível modulação da decisão proferida pelo Supremo, a juíza relatora muito bem destacou que, embora o pedido formulado ainda esteja pendente de análise nos embargos de declaração, o mérito da questão já foi pacificado, devendo, por esta razão, ser seguido pelo tribunal administrativo.

Para aplicar o entendimento firmado pelo Supremo, foi destacado que, embora o art. 28, da **Lei 13.457/2009**, impossibilite o afastamento da aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, há exceção nas hipóteses e que a inconstitucionalidade tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concreto ou abstrato, como ocorreu no caso em tela (ADC 49). Além disso, foi suscitada a aplicação do artigo 927, do CPC, segundo o qual os juízes e tribunais devem observar as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado

de constitucionalidade e os julgamentos de recursos extraordinários representativos de controvérsia.

O voto vencedor, proferido pelo juiz Valério Pimenta de Moraes, por sua vez, adotou o posicionamento no sentido de que efeitos jurídicos da ADC n. 49/RN são inaplicáveis ao caso concreto, vez que a Corte Suprema sinalizou a possível modulação de efeitos da decisão de forma prospectiva. Por este motivo e considerando que o julgamento no STF ainda não foi concluído, a Câmara Superior entendeu que as administrações tributárias estaduais continuarão a promover a exigência fiscal dos contribuintes o ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, por força do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Para sustentar o provimento do recurso especial da FESP, foi suscitado, ainda, o dever público de promover a segurança jurídica, veiculado pelo artigo 30, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), bem como a manifestação da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que, em 27 de setembro de 2021, por meio da Resposta à Consulta n. 24375, posicionou-se no sentido de que, enquanto não proferida a decisão final referente aos embargos de declaração opostos na ADC 49, permanecem aplicáveis as disposições legais condicionantes ao correto aproveitamento do crédito nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Concluiu, por fim, com base em diversos princípios jurídicos diretamente relacionados à matéria — indisponibilidade do interesse público, natureza vinculada da administração tributária, razoabilidade, interpretação restrita — que, neste momento, há força normativa suficiente para a incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular.

O julgamento foi encerrado com 10 votos contrários à aplicação do entendimento firmado em repercussão geral e na ADC n. 49/RN e 5 votos a favor da aplicação, sendo totalmente restabelecida a autuação fiscal no item que tratava desta questão.

Como visto, embora o entendimento firmado pela maioria da Câmara Superior tenha se socorrido do artigo 30, da LINDB, que trata da segurança jurídica como forma de atuação das autoridades públicas, nada foi tratado sobre o teor do artigo 24 do mesmo diploma legal, que, em resumo, dispõe que a revisão de atos da administração pública deve considerar a jurisprudência judicial vigente, garantindo a segurança jurídica por meio da uniformidade jurisprudencial⁴.

Importante lembrar, ainda, que o § 2º do art. 102 da CF/88 atribui eficácia contra todos e efeito vinculante às decisões definitivas de mérito do STF em ADI e em ADC, que devem ser aplicadas não apenas pelo Poder Judiciário, mas também pela administração pública. Tampouco foi considerado na decisão ora em análise o artigo 15 do Código de Processo Civil, que determina a aplicação de suas normas de forma supletiva e subsidiária aos processos administrativos, o que, consequentemente, atrai a aplicação da Teoria dos Precedentes, positivada

⁴ Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

no artigo 927, do mesmo código, aos processos que tramitam no **Tribunal de Impostos e Taxas**.

Diante da ausência de previsão para que o Supremo julgue os embargos de declaração opostos na ADC 49/RN — sobretudo com a desistência do pedido de destaque do ministro Gilmar Mendes —, é provável que o entendimento fixado no AIIM n. 4.060.549-8 persista por um longo período na Câmara Superior do TIT, gerando maior insegurança jurídica tanto aos contribuintes quanto ao estado, que será fatalmente onerado com a posterior judicialização de tema cuja matéria está pacificada há décadas.

Maria Aline Buratto Aun

86. Responsabilidade tributária do fornecedor

Câmara Superior analisa caso envolvendo acusação de remessa de mercadoria para destinatário diverso da nota fiscal

Não é segredo que a temática “responsabilidade tributária” é muito debatida no âmbito do **Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)**.

Para se ter uma ideia, o **JOTA**, na coluna “Observatório do TIT”, já publicou sete artigos sobre esse tema. Três trataram da responsabilidade tributária do adquirente em operações posteriormente declaradas inidôneas¹. Outros dois abordaram a responsabilidade supletiva do adquirente de mercadoria na ocasião de o remetente não recolher o tributo de forma antecipada no regime de substituição tributária². O sexto tratou, além da responsabilidade supletiva, da responsabilidade solidária do adquirente que não participa do fato gerador do ICMS³. Já o mais

¹ *A responsabilidade tributária do adquirente em operações inidôneas*, escrito por Daniela Cristina Ismael Floriano; *O “interesse em comum” na responsabilização tributária solidária*, escrito por Sulamita Szpiczkowski Alayon; *Responsabilidade solidária em operações com nota inidônea*, escrito por Dolina Sol Pedroso de Toledo.

² *Câmara Superior não surpreende*, escrito por Lina Santin; *Responsabilidade tributária Supletiva e a exigência do ICMS-ST*, escrito por Vanessa Rodrigues Domene.

³ *Câmara Superior contraria STJ em temas de responsabilidade tributária*, escrito por Danilo Andrade Bertagnoli de Figueiredo.

recente discorreu sobre a responsabilidade solidária do advogado por débito de cliente⁴.

O presente artigo tratará sobre a responsabilidade tributária do fornecedor na hipótese de remessas de mercadorias a destinatário diverso do indicado na nota fiscal, objeto de recente julgamento pela Câmara Superior do TIT.

Em linhas gerais, a autoridade fazendária iniciou o procedimento administrativo em face de uma empresa que, em 2014, teria remetido mercadorias a destinatário diverso daquele indicado nas notas fiscais.

Ao final desse procedimento, concluiu que o suposto destinatário nunca esteve em atividade no local indicado como seu endereço. Também considerou que se encontrava em andamento o processo administrativo objetivando a nulidade da inscrição estadual dessa empresa e que, por isso, essa se encontrava suspensa perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz/SP).

Diante da inexistência do estabelecimento destinatário, foi lavrado o AIIM 4120306-9 para a cobrança de **ICMS** do fornecedor à alíquota de 18% sobre o produto “farelo de soja” e à alíquota de 7% sobre o produto “cesta básica”, remetidos ao suposto destinatário diverso daquele constante da nota fiscal, nos termos do art. 127 do RICMS/00.

Foi aplicada, ainda, a multa prevista no art. 85, III, “b” da **Lei 6.374/89**, de 40% do valor da operação, decorrente da falta de identificação do destinatário das mercadorias.

Ao apresentar a defesa administrativa, a autuada defendeu que houve erro de acusação e de capitulação legal, pois considerou que a narrativa mais acertada à infração cometida seria

⁴ *Responsabilidade solidária de advogado por débito de cliente*, escrito por João Henrique Salgado Nobrega.

a de emissão de documento fiscal consignando a declaração falsa quanto ao estabelecimento de destino da mercadoria (art. 527, IV, “b”, do RICMS).

Também defendeu que haveria robusta prova documental que comprovaria a veracidade das operações realizadas e a sua boa-fé. Complementou que a acusação de que as mercadorias teriam sido remetidas a destinatário diverso daquele indicado nas notas fiscais não teria sido comprovada em momento algum pela autoridade fazendária. Ressaltou, ademais, que, durante o período das operações, o destinatário se encontrava “ativo” e que a responsabilidade pelo transporte das mercadorias seria desse, tendo em vista que as mercadorias foram vendidas sob a cláusula FOB.

Como a autuação foi mantida integralmente pela autoridade julgadora, a autuada fornecedora interpôs recurso ordinário, distribuído para a 2ª Câmara Julgadora do TIT, sob relatoria do Ilmo. Christian Pierre Sandrini, o qual foi desprovido na parte em que foi conhecido.

O voto vencedor, do relator, acompanhado pelo Ilmo. João Marcelo Vasconcellos de Oliveira, considerou que não se verificaria a suposta nulidade da autuação por erro na acusação e capitulação legal da penalidade.

Considerou, ainda, que a alegação da boa-fé não produziria efeitos para esse tipo de acusação fiscal. Para ele, os termos da Súmula 509 do STJ não poderiam ser aplicados porque o seu alcance se restringiria ao adquirente de boa-fé que teria se creditado de ICMS em operação lastreada por nota fiscal posteriormente declarada inidônea, situação distinta do caso em análise.

Também ressaltou que é fato notório que as mercadorias deixaram efetivamente o estabelecimento do fornecedor e que foram destinadas a outro destinatário, por ser impossível o

seu envio para o local indicado nas notas fiscais. Asseverou, ademais, que não se mostra necessária, para fins de imputação dessa acusação fiscal, a indicação, pelo fisco, de onde as mercadorias foram entregues.

A conclusão daquele julgamento, portanto, foi que, independentemente da boa-fé e inexistência de dolo por parte da autuada (fornecedora), recai a ela a responsabilidade tributária prevista no art. 136 do CTN, já que não conseguiu comprovar que a remessa das mercadorias tenha sido feita no endereço indicado nas notas fiscais em questão.

É importante acentuar que o voto vista, proferido pelo Ilmo. José Orivaldo Peres Júnior, diferentemente do entendimento supramencionado, considerou que, apesar de o caso sob análise não versar sobre hipótese de creditamento de ICMS inerente a notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas, a infração por remessa de mercadoria para destinatário diverso se submete perfeitamente à jurisprudência do STJ, em especial ao REsp 1.148.444/MG (repetitivo), que deu origem à Súmula 509 daquela Corte Superior.

Com base em tal raciocínio, o Ilmo. José Orivaldo Peres Júnior passou a analisar o conjunto probatório e concluiu que esse demonstra que as operações efetivamente ocorreram e, com base nisso, proveu o recurso.

Cumpra esclarecer que a Ilma. Liana Carine Fernandes de Queiroz, que proferiu o voto de preferência, somente não acompanhou o entendimento supramencionado porque entendeu que não haveria prova suficiente para comprovar a veracidade das operações, apesar de ter reconhecido a possibilidade de aplicação da Súmula 509 do STJ na situação posta para análise.

Com a chegada do caso à Câmara Superior do TIT devido à interposição de recurso especial pela autuada, esse foi distribuído para o Ilmo. Alberto Podgac (relator).

Ao realizar o cotejo analítico dos paradigmas apontados pela autuada a fim de averiguar o conhecimento do recurso, o relator considerou que somente a alegação quanto ao erro de acusação poderia ser apreciada pela Câmara Superior, por apresentar divergência quanto ao processo DRT-06 4085069/15.

O cerne da discussão apreciada pela Câmara Superior, portanto, foi a verificação da adequada capitulação legal, ou seja, se estaria correta a aplicação da multa de 40% do valor da operação prevista no art. 85, III, “b”, da Lei 6.374/89 (“remessa ou entrega de mercadorias a destinatário diverso do indicado no documento fiscal equivalente”), ou se a mais adequada seria a de 30% prevista no art. 85, IV, “b”, da Lei 6.374/89 (“emissão de documento fiscal que consigne declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou de destino da mercadoria”).

Em que pese o recurso tenha sido conhecido apenas nessa parte, foi desprovido por unanimidade de votos, nos termos do acórdão publicado em 16 de março de 2022.

O fundamento utilizado pelo relator foi o de que o acórdão paradigma citado no recurso especial foi posteriormente reformado pela Câmara Superior, ocasião em que essa, por maioria de votos, considerou correta a aplicação da multa decorrente da remessa de mercadoria a destinatário diverso daquele indicado na nota fiscal e que, por isso, não poderia se falar em erro na indicação da capitulação legal.

Para o relator, enquanto a norma prevista no art. 85, VI, “b”, da Lei 6.374/89 pressupõe uma declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem/destino e isso independe da entrada/saída de mercadorias, a norma prevista no art. 85, III, “b”, da Lei 6.374/89 não exige a identificação do real destinatário,

cabendo ao contribuinte trazer provas para ilidir a presunção relativa de que as mercadorias foram entregues ao destinatário distinto daquele indicado na nota fiscal.

Tudo indica, portanto, que o posicionamento da Câmara Superior sobre esse tema está se consolidando, pois, o atual entendimento é unânime no sentido de que é adequada a aplicação da multa prevista no art. 85, III, “b”, da Lei 6.374/89, e de que cabe ao contribuinte comprovar que as mercadorias realmente foram entregues ao destinatário constante da nota fiscal.

Danilo Andrade Bertagnoli de Figueiredo

87. Aquisições da Zona Franca de Manaus

Nulidade de autos de infração por falta de provas da fruição do benefício fiscal na origem

Este artigo tem por escopo a análise do tratamento dado pelo TIT quanto à análise de questão subsidiária relativamente às discussões envolvendo as aquisições da **Zona Franca de Manaus**.

Conforme artigo deste observatório já veiculado no **JOTA** em 7 de abril de 2022, de autoria do I. Dr. Maurício Barros, foram abordadas as recentes decisões da Câmara Superior do TIT em sessão monotemática de 24 de março de 2022, restando vencedor o entendimento de mérito no sentido de serem legais as glosas de créditos decorrentes de aquisições de mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus, mantendo-se os autos de infração.

Assim, o presente artigo não tratará deste mérito propriamente dito, mas de questão subsidiária relevante trazida por diversos contribuintes nas razões de seus recursos, objetivando inclusive a decretação de nulidade dos autos de infração em razão de irregularidades cometidas pela fiscalização.

Pois bem. No julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo (AIIM n. 4.041.191-6), em 14 de abril de 2022, a Câmara Superior do TIT, por unanimidade, deu provimento ao aludido recurso, com o restabelecimento das exigências fiscais quanto ao mérito.

Todavia, foi determinado o retorno dos autos à instância ordinária, para fins de complementação do julgado, com relação a suposto vício de natureza absoluta arguido pelo contribuinte no decorrer do trâmite processual, inclusive nas contrarrazões ao recurso especial, em caráter subsidiário.

Tal alegação se refere ao fato de o fisco não ter instruído o AIIM com provas sobre a real e efetiva utilização pela remete amazonense dos benefícios fiscais redutores de débito fiscal, tendo em vista que a legislação do estado do Amazonas prescreve a permissão e não a obrigatoriedade da utilização dos benefícios mencionados na acusação fiscal.

Em sede de recurso ordinário, a então 11ª Câmara Julgadora do TIT havia dado provimento ao referido recurso interposto pelo contribuinte, tendo analisado, tão-somente, o mérito da acusação. Isso foi justificativa para a devolução dos autos pela da Câmara Superior para complemento do julgado.

A Câmara Superior do TIT também analisou recurso especial interposto pelo contribuinte (AIIM n. 4.041.192-8), em sessão realizada em 26 de abril de 2022, no qual também havia a mesma alegação subsidiária quanto à nulidade do auto.

Nesse caso, por unanimidade, o recurso não foi conhecido sob o entendimento de que a avaliação da questão “*pressupor a revisão dos fatos e provas, vedada em sede especial*”.

Por último, citamos também o AIIM n. 4.071.055-5, o qual, a despeito de não ter ainda chegado ao crivo da Câmara Superior, a nosso ver, merece abordagem. No referido processo a decisão de primeira instância, proferida em 18 de dezembro de 2018, julgou improcedente o auto de infração, limitando-se ao mérito (crédito indevido nas aquisições da ZFM).

Tal decisão foi objeto de recurso de ofício, tendo o contribuinte ofertado contrarrazões (já após a sessão monotemática

da Câmara Superior), tendo apresentado o argumento subsidiário de nulidade do AIIM.

Iniciado o julgamento do recurso de ofício perante a 5ª Câmara Julgadora do TIT, em 20 de abril de 2022, houve pedido de vistas, após longa discussão acerca do tratamento a ser dado ao caso: devolução para a primeira instância para complemento do julgamento e análise quanto à suposta nulidade ou julgamento de toda a matéria pela Câmara Julgadora, levando-se em conta que o recurso de ofício devolve toda a matéria ao tribunal.

Conclusão

Diante do cenário aqui reportado, observa-se que, a despeito do entendimento acerca do mérito (legalidade da glosa de créditos nas aquisições da ZFM) já tenha sido fixado pela Câmara Superior do TIT em sessão monotemática, ainda há questão subsidiária a ser analisada pelos julgadores do TIT, passível de decretação de nulidade dos autos de infração, desde que devidamente questionada pelo contribuinte.

Ressalte-se que tal argumento pode ser utilizado também para autos de infração relativos a outros benefícios fiscais, quando os lançamentos não estiverem instruídos com a comprovação da plena utilização da benesse pelos remetentes das mercadorias.

E, tendo em vista a sinalização da Câmara Superior do TIT no AIIM n. 4.041.192-8, no sentido de que a ela seria vedada a apreciação dessa questão por demandar o reexame do conjunto fático-probatório, provavelmente esse tema subsidiário será definido pelas Câmaras Julgadoras, podendo resultar no reconhecimento de nulidade de autos de infração, ainda que a matéria de mérito já tenha sido julgada desfavoravelmente aos contribuintes.

*Rodrigo Helfstein
Luzia Corrêa Rabello*

88. Programa Nos Conformes e os autos lavrados pelo fisco

O contribuinte paulista deve ser intimado para regularizar pendências tributárias antes de ser autuado?

A LC 1.320/2018 instituiu no estado de São Paulo o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, o Nos Conformes. Seu objetivo é o de diminuir a litigiosidade na esfera administrativa e, conseqüentemente na judicial, bem como o de promover o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias estaduais.

O seu artigo 1º elenca os princípios que orientam todas as medidas a serem adotadas no âmbito do aludido programa, dentre eles: 1) “*simplificação do sistema tributário estadual*”, 2) “*boa-fé e previsibilidade de condutas*”, bem como 3) “*segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária*”.

Nesse contexto, o *caput* do artigo 14 dispõe que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP) incentivará o contribuinte do ICMS a se regularizar.

O parágrafo primeiro do mesmo dispositivo estabelece que o “*contribuinte poderá ser notificado sobre a constatação de indício de irregularidade*”, oportunidade em que ficará a salvo de multas, desde que sane a irregularidade no prazo indicado na notificação.

Conjugadas essas disposições da lei com os princípios e diretrizes balizadores do referido programa, entendemos que é *obrigatório* ao fisco, em momento prévio à lavratura de auto de infração e imposição de multa (AIIM), notificar o contribuinte para promover eventuais ajustes quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Porém, na prática, temos visto muitos AIIM serem lavrados sem que previamente seja dada ao contribuinte tal oportunidade para regularizar pendências.

Quando instado a se manifestar sobre a *obrigatoriedade* de haver a abertura prévia de prazo para regularização, como requisito para que o AIIM seja lavrado caso as irregularidades não sejam sanadas, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP) tem mantido as autuações. As decisões sobre a matéria foram proferidas em âmbito de recurso ordinário¹.

De forma isolada ou conjunta, em síntese os argumentos para que os autos fossem mantidos foram os seguintes:

¹ Os acórdãos encontrados constam das discussões relacionadas aos seguintes autos de infração e imposição de multa: **AIIM n. 4.093.452-4**, Décima Sexta Câmara Julgadora, relator Argos Magno de Paula Gregório, julgado em 5/12/2018; **AIIM n. 4.107.889-5**, Décima Câmara Julgadora, relator, Raphael Zulli Neto, julgado em 16/1/2019; **AIIM n. 4.107.873-1**, Décima Câmara Julgadora, relatora Fabiane de Souza Araujo Botechia, julgado em 27/2/2019; **AIIM n. 4.110.928-4**, Décima Terceira Câmara Julgadora, relator Inácio Kazuo Yokoyama, julgado em 29/3/2019; **AIIM n. 4.113.648-2**, Quinta Câmara Julgadora, relator Silvio Ryokity Onaga, julgado em 9/5/2019; **AIIM n. 4.121.812-7**, Décima Quarta Câmara Julgadora, relator Alexandre dos Santos Dias, julgado em 22/11/2019; **AIIM n. 4.123.932-5**, Oitava Câmara Julgadora, relator Raphael Zulli Neto, julgado em 25/11/2020; **AIIM n. 4.127.550-0**, Terceira Câmara Julgadora, relatora Luciana Cristina da Silva Vendramini, julgado em 23/2/2021.

1. a edição da LC 1.320/2018 é posterior à lavratura do auto ou ao início da fiscalização. Assim, os balizamentos relativos ao Programa nos Conformes não podem ser aplicados;
2. a LC 1.320/2018 depende de regulamentação quanto aos critérios a serem observados para a abertura ou não de prazo para regularização;
3. eventuais retificações por parte do contribuinte apenas poderiam ser realizadas antes de iniciado o procedimento fiscal;
4. a abertura de prazo seria uma mera faculdade da autoridade fiscalizadora; e
5. o fato de ser uma faculdade não acarreta tratamento distinto entre contribuintes na mesma situação, pois a lei que veiculou o Programa nos Conformes determina a sua classificação em diferentes graus de aderência às obrigações tributárias.

O *primeiro argumento* do TIT-SP faz sentido em parte. De fato, contribuintes com autos já lavrados não podem reclamar a abertura de prazo para regularização prévia, pois os seus anseios têm incompatibilidades lógica e temporal com a norma. Por um outro lado, estando a fiscalização ainda em curso, sem AIIM lavrado, devem prevalecer os princípios que culminam em autorização para o fiscalizado autorregularizar as obrigações.

Sobre o *segundo argumento*, caso a lei dependesse de regulamentação para ser aplicada, diversos postos fiscais paulistas já não teriam iniciado o seu uso, com ações para melhorar a relação com os contribuintes e para que seja evitada a lavratura de auto, o que é fato notório.

No que diz respeito ao *terceiro ponto*, se fosse para o contribuinte regularizar o cumprimento de suas obrigações tributárias antes de iniciado o procedimento fiscal, ele poderia se valer de denúncia espontânea, independentemente da edição da LC 1.320/2018.

Quanto ao *deferimento de prazo ser uma mera opção (quarto argumento)*, entendemos que esse não é o espírito da LC 1.320/2018, tampouco o que anseia a Constituição Estadual Paulista, de 5/10/1989.

Caso a abertura de oportunidade para o contribuinte se regularizar dependesse de faculdade da autoridade fiscalizadora, essa hipótese abriria a chance de que aqueles que estivessem na mesma situação recebessem tratamentos distintos.

Aqui aproveitamos, também, para afastar o *quinto argumento* do TIT-SP, pois mesmo que a classificação dos contribuintes em categorias estivesse sendo utilizada para os fins da abertura de prazo para autorregularização, ainda assim a lei não estabelece quem faz jus ao benefício na hipótese em que a análise de indícios de irregularidades é iniciada de ofício. Com efeito, nesse caso, a possibilidade de se autorregularizar deve ser aberta a todos.

Assim, devemos ter em mente o que dispõem, respectivamente, os artigos 4º e 163, inciso II, da Constituição do Estado de São Paulo, segundo os quais nos “*procedimentos administrativos, qualquer que seja o objeto, observar-se-ão, entre outros requisitos de validade, a igualdade entre os administrados*” e que é vedado ao Estado “*instituir tratamento desigual entre contribuintes*”.

Também nessa linha, o artigo 111 do mesmo diploma traz a necessidade de observância ao *princípio da impessoali-*

dade. Isso significa que todos os administrados devem ter tratamento uniforme, ou seja, sem discriminações de qualquer natureza.

Como consequência disso, quando, em uma leitura rápida, disposições diminutas e/ou isoladas da LC 1.320/2018 porventura levem a crer que a abertura de prazo para o contribuinte se regularizar é uma mera faculdade da fiscalização – como no trecho “o contribuinte ‘poderá’ ser notificado sobre a constatação de indício de irregularidade” – elas não devem ser consideradas de forma isolada. Necessitam ser examinadas no contexto em que se encontram.

Celso Antônio Bandeira de Mello corrobora o que defendemos²:

O que explica, justifica e confere sentido a uma norma é precisamente a finalidade que a anima. A partir dela é que se compreende a racionalidade que lhe presidiu a edição. Logo, é na finalidade da lei que reside o critério norteador de sua correta aplicação, pois é em nome de um dado objetivo que se confere competência aos agentes da Administração.

Em sintonia com a impossibilidade de consideração isolada de trechos da lei, Carlos Maximiliano examina especificamente o uso dos vocábulos “pode” e “deve” por diplomas e assim esclarece³:

Propende o Direito moderno para atender mais ao conjunto do que às minúcias, interpretar as normas com complexo ao invés de as examinar isoladas, preferir o sistema à particularidade. Se isto se diz da regra escrita em relação ao todo, por

² *Curso de Direito Administrativo*. 26 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 106.

³ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 220.

mais forte razão se repetirá acerca da palavra em relação à regra. Ater-se aos vocábulos é processo casuístico, retrógrado. Por isso mesmo se não opõe, sem maior exame, pode a deve, não pode a não deve [...]

Para arrematar, trazemos a seguir ementa de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo⁴, o qual garantiu a um contribuinte a possibilidade de regularizar suas obrigações tributárias após o início da fiscalização, nos termos da Lei n. 1.320/2018:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança – Decisão que indeferiu a liminar pretendida para determinar que a agravada não dê continuidade à fiscalização – Possibilidade, diante do disposto no §2º, do artigo 14, da Lei Complementar n. 1.320/2018 – Notificação fiscal que não retira, em tese, a espontaneidade do contribuinte – Presentes os pressupostos legais para a concessão da liminar pretendida em sede de mandado de segurança – Recurso provido”.

Ao lermos o inteiro teor do acórdão, destacamos o seguinte trecho:

“Assim, considerar que a notificação recebida pela agravante tem o cunho de tirar sua espontaneidade, é negar os objetivos pretendidos pela Lei Complementar n. 1320/18, qual seja, o de estimular os contribuintes de se autorregularizarem, o que não parece uma interpretação razoável”.

Portanto, com os balizamentos trazidos explicitamente pela LC 1.320/2018, bem como pela Constituição paulista, o

⁴ 6ª Câmara de Direito Público, Agravo de Instrumento n. 2185949-39.2018.8.26.0000, relatora: Silvia Meirelles, julgado em 13/11/2018.

fisco é obrigado a abrir a oportunidade para o contribuinte regularizar as suas obrigações tributárias. Apenas na hipótese em que os ajustes não forem feitos no prazo concedido, o auditor estará autorizado a lavrar o auto de infração e imposição de multa.

*Harone Prates Vilas Bôas*⁵

89. A incidência do ICMS Comunicação

Disputas interpretativas em relação à prestação de serviço de comunicação

Neste artigo, analisaremos os conflitos de entendimento que envolvem julgados mais recentes da **Câmara Superior do TIT** em relação ao **ICMS**, em sua materialidade que tributa a prestação de serviços de comunicação.

O grande problema em relação à base de incidência do chamado “ICMS Comunicação” nasce no fato de a Constituição Federal não definir nem o que é serviço e nem o que é comunicação. A Lei Complementar do ICMS (**LC n. 87/96**), que deveria fazê-lo, tampouco avança nessa tarefa.

As mudanças tecnológicas havidas após 1988 (TV por assinatura, *internet*, *VoIP*, banda larga, *streaming*, etc.) ampliaram as dificuldades de interpretação em relação ao ICMS Comunicação. Assim, pode o imposto tributar todos esses novos fenômenos comunicacionais ou a ele ligados?

A esse respeito, não há consenso entre o entendimento doutrinário e jurisprudencial dominante e aquele da Fazenda Pública paulista. Para demonstrar isso, trouxemos à análise o julgamento, na Câmara Superior do TIT, em 15/02/2022, do Processo DRT/5 n. 4.107.124-4.

A acusação fiscal do item 1 desse processo cobra o imposto sobre o valor de locação de equipamentos (roteador). O item 2 cobra o ICMS sobre o valor relativo a gerenciamento, monitoramento, suporte, extensão de serviço, segurança de rede

e correlatos (“*Virtual Private Network*” (VPN) e “*telehousing*”), que, no entender da fiscalização, seriam “*imprescindíveis à fruição dos serviços de comunicação prestados e, portanto, parte integrante deles*”. O terceiro e último item cobra multa regulamentar, porque o contribuinte emitiu nota fiscal de serviço da Prefeitura de São Paulo, relativas a prestações onerosas de serviços de serviços de comunicação, como se sujeitas ao ISSQN, ao invés de emitir Notas Fiscais de Serviços de Comunicação (NFSC), modelo 21.

Em seu voto, a juíza relatora, Maria do Rosário Pereira Esteves, cancelava as acusações fiscais dos itens 1 e 2 e mantinha aquela do item 3.

Em seu arrazoado para decidir sobre os dois primeiros itens, a ilustre relatora citou precedentes jurisprudenciais do mesmo TIT, mas também do Poder Judiciário, e especificamente do STJ. A “*ratio decidendi*” consiste no fato de que a locação de equipamentos, como *modems* ou roteadores, são “atividades-meio”, que “*não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta fim, passível de incidência pelo ICMS*”¹.

Em relação ao item 2, a ilustre juíza relatora trouxe dois precedentes do próprio TIT. As razões para decidir seguiram a mesma linha de raciocínio empregada em relação à acusação fiscal do item 1, fundamentada na jurisprudência do **STJ**, a saber:

“*os serviços acessórios de atividade meio preparatórios, acessórios e complementares aos serviços de comunicação, considerados serviços de valor adicionado*

¹ REsp 1.176.753/RJ.

(SVA), o gerenciamento e monitoramento, suporte, segurança de rede e VPN (Virtual Private Network) não se confundem com serviços de comunicação propriamente dito”.

A acusação fiscal do item 3 foi mantida porque, conforme a relatora, além de os paradigmas trazidos pelo contribuinte não se prestarem ao confronto da necessária divergência jurisprudencial (o que impediria o seu conhecimento para análise do mérito), as prestações de serviço em tela corresponderiam a fatos geradores distintos daqueles do item 2.

Em voto de vista, o juiz Edison Aurélio Corazza acompanhou integralmente a juíza relatora. Para tanto, trouxe outras decisões do STJ e do **TJSP** e complementou os argumentos da relatora. O voto de vista reforça o entendimento de que prestação de serviço de comunicação e locação de equipamentos (item 1 do AIIM), bem como os serviços arrolados no item 2, seriam

“prestações distintas” daquela de serviço de comunicação, “cujas receitas são auferidas em momentos diversos, escrituradas em diferentes contas contábeis e com preços diferenciados. Não há simultaneidade ou continuidade entre o resultado de uma e de outra prestação”.

Neste sentido, *“Equipamentos desligados geram para a contribuinte receita de locação sem a correspondente receita da prestação do serviço de comunicação”.* Da mesma forma, as atividades de segurança da rede, para evitar invasões de terceiros, ocorrem em momentos não necessariamente coincidentes com a comunicação. Logo, a Fazenda Pública estaria tentando tributar *“atividades distintas, cuja realização se dá em momentos temporais diversos, o que não cabe face ao princípio da Tipicidade Fechada”.*

Em sentido contrário aos dois votos relatados, sagrou-se vencedor, por 11 a 5, o voto de vista do juiz Marco Antônio

Veríssimo Teixeira, que expressou o raciocínio que consistentemente vem sendo empregado pela Fazenda Pública paulista em julgamentos sobre o tema do ICMS Comunicação.

Para embasar suas razões, o ilustre juiz com vista baseia-se, em essência, na Resposta à Consulta Tributária n. 17.971/2018, na Decisão Normativa CAT n. 05 de 02/12/2004, e em decisões do próprio TIT. A linha condutora do raciocínio vai no sentido de que a disponibilização (com ou sem locação) de equipamentos e serviços como o gerenciamento de rede não se caracterizam simplesmente como atividades preparatórias, no sentido de preliminares ou suplementares, à ocorrência de um serviço de comunicação, mas, de fato, *“integram e acompanham todo o processo da prestação do mesmo serviço, tornando possível o processo de comunicação e compondo uma só obrigação de fazer, correta a exigência fiscal”*. Esse voto de vista, como razão para decidir, toma emprestada a seguinte expressão contida num dos julgados por ele citados: *“serviço de gerenciamento de redes é inerente ao serviço de comunicação prestado pela recorrida, sob pena de a própria comunicação não se estabelecer ou ter sua qualidade reduzida a níveis inaceitáveis, em se tratando de grandes volumes de tráfegos ou de redes complexas”*.

Outra citação importante, feita por este juiz com vista, é o seguinte trecho da Decisão Normativa CAT n. 05/2004:

“a hipótese de incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação não se restringe à transmissão de comunicação. Ela se estende a todas as hipóteses do inciso III do art. 2º, da LC n. 87/96: geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza. (...) o contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos e redes neces-

sários à sua execução e, conseqüentemente, valores recebidos a esses ou outros títulos devem fazer parte da base de cálculo do ICMS”.

O voto vencedor não trouxe decisões judiciais com o entendimento por ele adotado. Há citações doutrinárias, mas a título de “*obiter dictum*”, não propriamente corroborando sua razão para decidir. E há a seguinte citação de Marco Aurélio Greco: “*prestador [do serviço de comunicação] é aquele que fornece não apenas aqueles meios necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Assim, presta serviço de comunicação quem fornece o ‘ambiente de comunicação’*”².

O confronto das duas correntes de interpretação demonstra que há bons argumentos em ambas as posições: aquela esposada pelo voto da juíza relatora, dra. Maria do Rosário, e pelo voto em vista do dr. Corazza, que acompanha a posição doutrinária e judicial dominante, e aquela de outro voto em vista, do dr. Teixeira, que se sagrou vencedor por maioria e que reflete o pensamento fazendário sobre o tema. Registre-se que o voto vencedor segue o entendimento que vem sendo predominante na Câmara Superior do TIT há muitos anos. Trata-se do ***conhecido embate entre as correntes “ampliativa” e “restritiva” que há três décadas atormenta os operadores do Direito no tema.***

A Fazenda Pública paulista, digna representante da “corrente ampliativa”, segue firme no entendimento de que o valor cobrado a título de locação de equipamentos deve compor a base de cálculo do ICMS Comunicação. O mesmo ocorre em relação a serviços complementares (que podem também ser

² GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 1ª ed.: Dialética, 2000, p. 124.

chamados de preliminares, suplementares ou acessórios), que são aqueles objeto da acusação fiscal do item 2 do julgado em análise (gerenciamento, monitoramento e segurança de rede, VPN, etc.), usualmente classificados como Serviços de Valor Adicionado.

Para André Mendes Moreira, um dos principais doutrinadores a respeito de ICMS Comunicação, a Lei Geral das Telecomunicações, ao definir “telecomunicação”, em 1997, não modificou o conceito de serviço “comunicação” constante da CF/88 e da LC n. 87/96. Em verdade, a definição nela trazida teria por finalidade apenas sua regulamentação. Logo, conclui ele, somente os serviços de telecomunicação nos quais efetivamente ocorre a “comunicação” é que poderiam sofrer a incidência do ICMS³. Outros serviços ligados às telecomunicações, como habilitação de celulares (e aí poderíamos incluir os serviços do mencionado item 2 do julgado em análise), devem ficar fora da incidência do ICMS Comunicação. Como bem apontado no voto em vista do dr. Edison Corazza, tais serviços podem ser prestados em momento distinto da ocorrência da prestação de serviço de comunicação. Podem, inclusive, nem serem essenciais à esta última, apenas lhe conferem maior confiabilidade e segurança.

A locação de equipamentos, por sua vez, também não deve sofrer a incidência do ICMS Comunicação. As limitações de espaço nos impedem de tecer maiores considerações a respeito. Por isso, ficamos apenas com a excelente síntese sobre o tema que faz André Mendes Moreira:

“resta insofismável a conclusão de que a locação de equipamentos não é fato gerador do ICMS-comunicação, seja porque não é sequer serviço, seja porque é

³ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 190.

atividade preparatória, que não envolve prestação de serviço de comunicação (mas apenas cessão de direito de uso de equipamento)”⁴.

O mesmo autor acrescenta que a locação seria mesmo dispensável quando o usuário já dispuser do equipamento, ou quando opta por sua compra, tal como pode comprar um aparelho de telefonia celular ou de televisão, e nem por isso se diga que deixa de ocorrer a prestação de serviço de comunicação por um terceiro.

Logo, afigura-nos que não deve prevalecer a “corrente ampliativa”, embora se deva, de outro lado, mitigar algumas posições mais radicais de alguns componentes da “corrente restritiva”, como a exigência da ocorrência da bilateralidade (ou bidirecionalidade) entre emissor e receptor para legitimar a incidência do ICMS Comunicação. Por óbvio que a bilateralidade não é requisito indispensável para caracterizar a ocorrência de uma relação comunicativa (a exemplo do rádio e TV, que, todavia, gozam de imunidade), mesmo entendimento de André Mendes Moreira: basta que haja emissor, receptor, meio, mensagem e código.

Em conclusão, consideramos que conviria ser revista a posição interpretativa que até aqui tem sido vencedora na Câmara Superior do TIT, vinculada à chamada “corrente ampliativa”, consistente em incluir, na base de cálculo do ICMS Comunicação, todo e qualquer serviço ou atividade (a exemplo da locação de equipamentos ou do gerenciamento de rede) acessórios à prestação de serviço de comunicação. Primeiramente, porque lhe falta respaldo constitucional e legal⁵, como ficou de-

⁴ MOREIRA, op. cit., p. 294.

⁵ A melhor interpretação do inciso III do art. 2º da LC n. 87/96 não permite a amplitude que a Fazenda Pública lhe quer dar.

monstrado. Depois, porque estará fatalmente condenada à sucumbência, caso os processos da espécie que ainda hoje são decididos contrariamente aos contribuintes no Tribunal de Impostos e Taxas paulista sejam levados aos tribunais superiores.

José Eduardo de Paula Saran

90. **Decisão transitada em julgado e sua interpretação no julgamento administrativo**

Nem sempre provimento do recurso do contribuinte indica que objeto da ação foi integralmente acolhido

Uma grande rede varejista de farmácias de atuação em âmbito nacional ingressou com medida judicial via da qual pretendia ver reconhecido o direito de se creditar extemporaneamente do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) indevidamente recolhido nos últimos dez anos, referente à inclusão de *despesas com financiamento e encargos financeiros* na base de cálculo do ICMS, bem como que lhe fosse autorizado o creditamento de tais valores no livro de apuração do ICMS, com atualização monetária¹.

Contra a decisão de primeiro grau que julgou improcedente a inicial, o contribuinte manejou recurso de apelação, que foi provido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), em **acórdão** cujo voto condutor se limitou a fazer referência à aplicação da Súmula 237 do STJ, assim enunciada: “*Os encargos relativos ao financiamento do preço, nas compras feitas através de cartão de crédito, não devem ser considerados, no cálculo do ICMS*”².

¹ Processo 0012105-74.2005.8.26.0053 (antigo 672/2005), que tramitou perante a 2ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital (São Paulo/SP).

² Processo 0102393-96.2006.8.26.0000, 3ª Câmara de Direito Público, relator Des. Gama Pellegrini, j. 19.05.2009.

Essa decisão da Corte bandeirante não foi objeto de embargos de declaração e os Recursos Especial e Extraordinário avariados pela Procuradoria-Geral do Estado não foram admitidos, tendo transitado em julgado.

O fisco, sob o entendimento de que a referida decisão judicial se restringiu a reconhecer apenas a exclusão dos *encargos de financiamento* da base de cálculo do imposto, *mas não as taxas cobradas pelas administradoras de cartão de crédito e de débito*, procedeu à lavratura de vários autos de infração na maior parte dos estabelecimentos do contribuinte localizados no estado de São Paulo, sob a acusação de creditamento indevido de ICMS decorrente da escrituração no Livro Registro de Entradas e respectiva transposição para as Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA's).

Quantidade expressiva dos autos de infração então lavrados não se submeteu a julgamento perante o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) por não alcançar o limite de alçada de 20.000 Ufesp's de que tratam os artigos 46 e 47 da Lei 13.457, de 2009 (na redação da Lei 16.498, de 2017), submetendo-se ao duplo grau de jurisdição perante a própria Delegacia Tributária de Julgamento, que é o mesmo órgão encarregado de proferir a decisão de primeira instância.

Em relação aos casos julgados sobre essa temática pelo TIT no período de 1º de janeiro de 2020 a 20 de maio de 2022, foram encontrados 11 acórdãos proferidos pelas Câmaras Julgadoras e 38 acórdãos exarados pela Câmara Superior. Dos 11 julgamentos realizados nas Câmaras Julgadoras, 10 tiveram desfecho contrário ao contribuinte e apenas um lhe foi favorável (decisão ainda não transitada em julgado). Já na Câmara Superior, foi julgado e provido um Recurso Especial da Fazenda Pública, não conhecidos 23 Recursos Especiais do Contribuinte e

conhecidos ou conhecidos parcialmente, mas não providos na parte conhecida, 14 Recursos Especiais do Contribuinte.

A tese em discussão nos processos administrativos tributários tem dois aspectos centrais defendidos pelo contribuinte:

- considerando que o TJSP deu provimento ao recurso de apelação, no qual havia pedido relativo à exclusão das *despesas com financiamento e dos encargos financeiros* cobrados pelas administradoras de cartões de crédito na base de cálculo do ICMS, a decisão judicial transitada em julgado abrangeria as duas situações, a despeito do voto condutor ter feito apenas menção à Súmula STJ n. 237 (que se refere apenas aos encargos financeiros);
- o direito de não incluir esses valores na base de cálculo decorre da legislação vigente, o que autorizaria a apropriação do crédito extemporâneo independentemente da decisão judicial em questão.

No que concerne ao mérito da exigência (item 2 acima), pretensão idêntica já foi afastada pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 820.525**.

Mais recentemente, o Pretório Excelso encerrou definitivamente a questão ao, *mutatis mutandis*, negar provimento ao Recurso Extraordinário 1049811, com repercussão geral reconhecida, tendo fixado a seguinte tese (tema 1024): “*É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao Programas de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito*”.

A respeito dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado (item 1 acima), apesar de o posicionamento geral do TIT ser amplamente favorável à Fazenda Estadual, os fundamentos apresentados pelos julgadores variaram bastante, passando pela análise da extensão da coisa julgada no processo judicial (se de fato compreende a exclusão das taxas de serviço cobradas pelas administradoras), indo até a admissão de que a decisão judicial foi abrangente, mas sem que o contribuinte tenha provado a existência do crédito.

Sobre tais aspectos, o acórdão proferido pela 1ª Câmara Julgadora no processo 4.107.261, sob a relatoria do juiz João Maluf Junior, representa significativo exemplo quanto a alguns desses fundamentos adotados, como se depreende da leitura dos seguintes excertos:

“A recorrente, das fls. 603 em diante, apresenta um cabedal de decisões judiciais, porém deixa de apresentar qualquer elemento de prova da origem de seus créditos, desatendendo os termos da diligência determinada e deixando de efetivamente demonstrar se, de fato, os valores levados à crédito referiam-se à taxas de administração pagas.

(...)

Ainda que assim não fosse, ao realizar a leitura do acórdão proferido, em sede de apelação, nos autos do Mandado de Segurança n. 590.780.5/6, bem como nos autos da Apelação Cível com Revisão n. 609.607-5/9-00, entendo que as decisões se basearam no quanto estabelecido pela Súmula 237 do STJ, a qual permite que o contribuinte exclua da base de cálculo do ICMS apenas os encargos relativos ao financiamento, conforme segue:

‘Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS’.

Nesse sentido, as taxas de administração das administradoras de cartão de crédito não estão amparadas pela exclusão da Súmula 237, e, assim, também não estão amparadas pelas decisões judiciais que na referida súmula se basearam”.

Como retrato do posicionamento da Câmara Superior no que toca à interpretação da decisão judicial transitada em julgado, tome-se o acórdão proferido no Recurso Especial n. 4.107.111, *leading case* adotado como fundamento de vários outros julgamentos posteriores realizados no período pesquisado, de cujo voto condutor de lavra do juiz Valério Pimenta de Moraes se extrai o seguinte trecho:

*“Tomo que, ainda que na sua petição inicial conste pedido relacionado com ‘encargos relativos a financiamento’ e ‘taxa de administração de cartão de crédito/débito’, é **estreme de dúvidas** que o seu correspondente trânsito em julgado contemplou como fundamentação a incidência do enunciado de Súmula n. 237 do E. Superior Tribunal de Justiça (‘Nas operações com cartão de crédito, os **encargos relativos ao financiamento** não são considerados no cálculo do ICMS’). Vê-se bem que o referido enunciado de súmula cuida exclusivamente de ‘encargos relativos ao financiamento’, relacionados, exclusivamente, com as ‘operações com cartão de crédito’”.*

A análise desses casos aponta para a importância da adequada redação do pedido nas peças judiciais, a fim de se evitar ambiguidade interpretativa, e do oportuno manejo de embargos de declaração quando a decisão judicial não for suficientemente clara (o que não significa dizer que, nos processos aqui examinados, o desfecho seria diferente).

Já no bojo do processo administrativo tributário, tendo em vista a quantidade de Recursos Especiais do contribuinte não conhecidos ou conhecidos apenas parcialmente pela não comprovação de divergência, a correta indicação de paradigmas surge como outro aspecto que se sobressai.

Por fim, a necessidade da completa demonstração da existência do direito creditório foi ressaltada em vários julgamentos, cuja ausência acabou sendo abordada como razão complementar para o desfecho contrário aos interesses do contribuinte, indicando a relevância da devida instrução probatória no processo administrativo tributário.

Jandir J. Dalle Lucca

91. Norma geral antielisiva

Aspectos do planejamento tributário e o alinhamento dos precedentes do TIT com a ADI 2446 do STF

A **Lei Complementar 104/2001** veiculou importante alteração no Código Tributário Nacional (CTN), ao instrumentalizar meios para a fiscalização tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos relativos a um planejamento tributário com intuito de “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação” (parágrafo único do artigo 116).

Dentre os intensos debates sobre a extensão de sua validade, destaca-se o julgamento da **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 2.446**, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), objetivando a declaração de inconstitucionalidade do citado parágrafo único, com base na afronta aos princípios constitucionais da legalidade, da estrita legalidade, da tipicidade (Artigos. 5º, inciso II, 37, e 150, inciso I, da Constituição Federal – CF) e da separação dos poderes (art. 2º da CF).

Por maioria de votos, o plenário do **Supremo Tribunal Federal (STF)**, em sessão virtual finalizada no dia 8 de abril de 2022, manteve a validade do mencionado dispositivo legal, permitindo à autoridade fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos relativos a um planejamento tributário pautado em abuso de forma ou de direito.

No voto condutor do julgamento, a relatora, ministra Cármen Lúcia, acompanhada pela maioria (nove ministros) observou que a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com a intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Ou seja, o Fisco estará autorizado apenas a aplicar a base de cálculo e a alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado.

Neste particular, para a relatora, a norma não proíbe o contribuinte de buscar economia fiscal pelas vias legítimas, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixar de pagar tributos quando não for configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada. A ministra sustenta, ainda, que o dispositivo se presta ao combate à evasão fiscal e critica a denominação utilizada de “norma antielisão”, eis que, na **elisão fiscal**, há diminuição lícita dos valores tributários devidos, pois o contribuinte evita a relação jurídica geradora da obrigação tributária, enquanto, na evasão fiscal, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

Feita esta breve introdução sobre o julgamento da ADI 2.446, é importante entender qual é a interpretação do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) acerca do tema e demonstrar se há alinhamento ao novel julgado do STF.

Como se espera de um tribunal com méritos centrados em tributos indiretos, o número de julgamentos relacionados à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN não é expressivo, demonstrando uma preferência, pela fiscalização, de

se utilizar de normas relativas à fraude e simulação de fatos geradores, diante da autorização expressa no art. 149, VII, do CTN¹.

É digno de destaque o julgamento do **AIIM 3118642-7**², no contexto da transferência de créditos de ICMS por meio de cisão parcial e versão do patrimônio cindido por sucessão, abordando a *teoria do proposito negocial e análise da substância econômica do negócio jurídico* entabulado pelo contribuinte. O juiz relator, acompanhado pela maioria de seus pares, reconheceu a existência de norma permissiva expressa para amparar a transferência de crédito de **ICMS** entre contribuintes e a ausência de prova efetiva de “não correspondência entre a vontade real e a vontade declarada” para configurar dissimulação perpetrada pela transferência em comento.

Nas razões de decidir, o voto prevalente enfrentou a problemática da ausência de regulamentação do artigo 84-A da

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII – quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

² “ICMS – Transferência de saldo credor em hipótese não permitida pela legislação. Preliminares rejeitadas. Ineficácia técnica do artigo 84.A da lei n. 6.374/89 (norma antielesiva). Ausência de regulamentação, em lei ordinária estadual, dos procedimentos a que se refere a parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN (norma geral antielisiva). Ausência de prova de simulação ou fraude à lei na cisão seguida de incorporação realizada. (...)”. AIIM 3118642-7, Câmara: Quinta Câmara Julgadora, Relator: German Alejandro San Martín Fernández Sessão: 24/08/2010. Processo:DRT-OS-610112/2009, Protocolo GDOC: 1000417-610112/2008. Decisão mantida pela inadmissão de Recurso Especial fazendário em decisão publicada em 26/02/2011. Em sentido contrário: DRT 10 – Recurso ordinário 4138245-6/2020. Julgado em 17/02/2022. Publicado em 17/02/2022, DRT 03 – Recurso ordinário 4077748-0/2016. Julgado em 10/02/2017. Publicado em 10/02/2017 e DRT 03 – Recurso especial 3083668-2/2007. Julgado em 14/08/2010. Publicado em 14/08/2010.

Lei n. 6.374/89 (com similar redação ao parágrafo único do artigo 116 do CTN) e sustentou, em linha com o voto vencedor na ADI 2.446, sua limitada aplicabilidade pela ausência de regulamentação. Por outro lado, o voto condutor da 5ª Câmara Julgadora do TIT referendou a mesma substância ao dispositivo estadual no sentido de afastar de sua aplicação na diminuição lícita da carga tributária em caso de planejamento tributário válido, sendo o alvo de controle estatal a evasão fiscal, com base na vontade livre e consciente de ocultar um fato gerador para omitir o pagamento do tributo devido.

Por outro lado, em julgados relacionados a fraudes estruturadas, há menção ao parágrafo único do artigo 116 do CTN e ao artigo 84-A da Lei n. 6.374/89 como fundamentos utilizados pela fiscalização para desconsiderar a operação originalmente formatada pelo contribuinte em razão da ocorrência de infração à lei tributária. Em caso relacionado à “Operação Cartase”, a Câmara Superior do TIT diferencia a *dissimulação* alvo da norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN com a descaracterização de atos jurídicos eivados de fraude ou simulação (Arts. 149, VII, 150, § 4º, 154, parágrafo único, 180, I, todos do CTN), em especial, ao se reservar a não reconhecer divergências jurisprudenciais aptas para conhecimento de recursos especiais em relação à autoaplicabilidade do citado parágrafo único, como é o caso do **AIIM 4101110-7**³.

³ Câmara Superior. Recurso Especial no AIIM 4101110-7. Relator: Rogério Dantas. Data da Publicação: 15/05/2019. Outros julgados sustentam a autoaplicabilidade dos citados dispositivos, como é o caso do “(...) Eficácia do artigo 116 do CTN – Aplicação do artigo 149 do CTN”. DRT 08 – Recurso ordinário 3098897-4/2008. Órgão: TIT – Acórdãos. Julgado em 26/10/2010. Publicado em 26/10/2010. É digno de nota a indicação de eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN no julgamento da ADI 2446, cf. BARROS, Maurício. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Planejamento tributário e os possíveis desdobramentos da ADI 2446 in Temas Atuais do Direito Tributário”, Ed. Lumen Juris (Alessandra Okuma, Coord.). 2021.

Segundo os julgados exemplificativamente indicados acima, percebe-se uma sedimentação para a justificativa de aplicação da norma antissimulação do CTN (art. 149, inciso VII) como fundamento autônomo para a desconstituição de negócios para fins tributários. No entanto, merecem destaque duas decisões mais recentes, cuja *ratio decidendi* não se apoiou no art. 149, VII, do CTN.

No **AIIM 4137558-0⁴**, a 3ª Câmara Julgadora, por maioria de votos, decidiu manter o lançamento de ICMS exigido sobre serviço de locação de equipamentos para prestação de serviço de comunicação e serviço de conexão à internet, justificando que ambos são indissociáveis dos serviços de comunicação e de telecomunicação prestados, ainda que haja uma contratação diferente para cada ato. O voto vencedor, da lavra do juiz Adolpho Bergamini, consigna que o objeto contratual é único, nos moldes do Pronunciamento CPC 47, e que os negócios jurídicos devem ser interpretados à luz dos conceitos de direito privado, conforme determinam os artigos 109 e 110 do CTN e, aplicando a teoria da substância sob a forma, afirma que: “Os

⁴ “ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO – LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO (ITEM I.1); SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET (ITEM I.2). CRÉDITO INDEVIDO – APROPRIAÇÃO DE 100% DO ICMS INCIDENTE SOBRE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TOMADO DE PRESTADOR DE OUTRA UF (ITEM II.3). A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO É INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO SUJEITO AO ICMS, DEACORDO COM A DECISÃO NORMATIVA CAT N. 5/04; O SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET TAMBÉM DEPENDE DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PRESTADO. ÚNICO OBJETO CONTRATUAL. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. APLICAÇÃO DO ITEM 17 DOE COM O PRONUNCIAMENTO CPC 47. O CRÉDITO DE 100% DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO TOMADOS ESTÁ EMDESA-CORDO COM AS DISPOSIÇÕES DO COMUNICADO CAT N. 108/00. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO.” Sessão de 09 de março de 2022.

aspectos formais de determinado contrato e/ou negócio devem ser desconsiderados para afastar atos que tendem a afastar, reduzir ou retardar a incidência tributária sem que haja um legítimo propósito negocial a justificar tal afastamento, redução ou retardo.”

No **AIIM n. 4138245-6⁵**, cujo recurso ordinário também foi julgado pela 3ª Câmara, os juízes foram unânimes ao acompanhar o voto do juiz Adolpho Bergamini, no sentido de manter a cobrança de ICMS-ST motivada sob a acusação de simulação entre empresas do mesmo grupo familiar, afastando os argumentos de defesa relativos à livre iniciativa e ao propósito negocial, por falta de contestação e de apresentação de provas contrárias às trazidas pela fiscalização.

Diante dos referidos julgados, percebe-se a imprescindibilidade da análise casuística e probatória e, embora a orientação dada pelo STF na ADI 2.446 não seja suficiente para a resolução das mais diversas controvérsias envolvendo a matéria, espera-se que a liberdade do contribuinte de se auto-organizar e escolher caminhos que trilhem para uma economia tributária possibilite o reconhecimento da redução da carga tributária como fator legítimo condicionante da escolha do modelo de negócio jurídico firmado pelos contribuintes e dotado dos requisi-

⁵ “ICMS – ITEM I.1 – FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS-ST POR ERRO DE BASE DE CÁLCULO – SIMULAÇÃO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO FAMILIAR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA ADQUIRENTE. AS RECORRENTES APRESENTARAM ARGUMENTOS TEÓRICOS ACERCA DA LIVRE INICIATIVA E DO PROPÓSITO NEGOCIAL DAS EMPRESAS, SEM APRESENTAREM PROVAS CAPAZES DE DESCARACTERIZAR AS OPERAÇÕES SIMULADAS, DE ACORDO COM OS FATOS E AS PROVAS ACOSTADOS PELA FISCALIZAÇÃO. HÁ EVIDÊNCIAS DO INTERESSE COMUM ENTRE AS RECORRENTES. RECURSO ORDINÁRIO DA AUTUADA E DA SOLIDÁRIA CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO.” Sessão de 17/02/2022.

tos legais de validade, em atendimento aos princípios da liberdade econômica, da livre iniciativa, da tipicidade e da estrita legalidade tributária.

Rodrigo Lazaro
Kalinka Bravo

92. Revisitando a substituição tributária

O ressarcimento do ICMS-ST na jurisprudência do Tribunal Administrativo

A substituição tributária, para muito além da sua própria sistemática, ainda é um tema controverso no âmbito do contencioso administrativo tributário, vivenciado no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP).

Isso ocorre não somente pela complexidade inerente à matéria, mas, também, pela própria falta de enfrentamento da questão perante a Câmara Superior do TIT/SP que, ao analisar a sistemática de recolhimento em questão, frequentemente não conhece do Recurso Especial e acaba por abordar a matéria somente sob o ponto de vista da possibilidade de ressarcimento dos valores pagos a maior.

Nessa esteira, inclusive, é indicada a leitura da pesquisa publicada nesta Seção, em 03 de julho de 2018, intitulada “***Observatório do TIT: Substituição Tributária. Prevista na Constituição, a possibilidade de restituição de valores no regime é tema frequente no TIT/SP***”.

abordagem da substituição tributária exclusivamente sob a ótica do ressarcimento da substituição tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-ST) continua sendo, portanto, uma vertente praticada pela Câmara Superior do TIT/SP, *quer seja para manter a glosa do crédito, quer seja para manter a acusação por erros na escrituração*

pertinente a tal ressarcimento, ou ainda, como forma de justificar o ressarcimento em situações nas quais não há incidência do ICMS-ST.

É o que pode ser verificado por ocasião do recente julgamento do recurso especial interposto pelo contribuinte no AIIM n. 4.048.942-5, que, apesar de não ter sido conhecido pela Câmara Superior, em sessão datada de 22 de fevereiro de 2022, expressamente deixou de lado a natureza das operações de saída destinadas a consumidores finais — fato que afasta a sistemática da substituição tributária —, mantendo a infração de falta de pagamento de ICMS-ST e prevendo o ressarcimento como única medida apta ao contribuinte para reaver eventual pagamento indevido.

Vale dizer que a relatoria de referido recurso especial foi atribuída ao juiz Juliano di Pietro que, em seu voto, apontou a nulidade absoluta da decisão recorrida, outrora proferida pela Décima Câmara Julgadora, fundamentando o seu posicionamento na ausência de motivação do acórdão proferido pelo Juízo “*a quo*”, e que deixou de se manifestar sobre o destino das mercadorias especificadas nos autos, nas saídas internas das mesmas, argumento elencado pelo contribuinte em seu recurso.

É válida a transcrição do trecho final do voto em questão, *in verbis*: “*Pelo exposto, **conheço do Recurso Especial**¹ do Contribuinte ante o reconhecimento da **nulidade do acórdão recorrido na parte em que deixou de se pronunciar quanto à***

¹ Do trecho transcrito, é possível extrair que o recurso especial interposto fora conhecido. No decorrer do seu voto, o relator evidenciou que, apesar de reconhecer a não caracterização do dissídio jurisprudencial, achou por bem conhecer do recurso por entender desnecessária a juntada de paradigma quando houver discussão de matéria de ordem pública, hipótese caracterizada pela ausência de motivação da decisão combatida.

‘não subsunção à sistemática da substituição tributária, de operações de saídas destinadas a consumidores finais’, a fim de que outra seja proferida com a devida apreciação da matéria”.

A despeito do voto acima referido, o *decisum* preponderante foi o proferido em voto de preferência pelo juiz Fábio Henrique Bordini Cruz que, acompanhado pela maioria de seus pares, não conheceu do recurso especial interposto, porém, ainda que de forma sucinta, adentrou no exame de mérito da questão, mencionando não vislumbrar *“tratar-se de nulidade absoluta”*, mas sim, do quanto determinado pelo próprio artigo 426-A, do RICMS/00.

Em continuidade, e na esteira do quanto vem sendo protagonizado pela Câmara Superior do Tribunal de Imposto e Taxas do Estado de São Paulo, em suas razões de decidir, o juiz também fez alusão à possibilidade de ressarcimento de valores indevidamente pagos a título de ICMS-ST. Vejamos, *in verbis*:

“[...] embora não seja caso de se examinar o argumento nesta instância recursal, fato é que ao determinar, o artigo 426-A do RICMS, o recolhimento do imposto quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, por certo não se há de perquirir sobre seu destino, que cuida de evento futuro e incerto. O cometimento da infração se dá na entrada, com a não antecipação do imposto, sendo irrelevante, para esse fim, o destino que veio a ser dado à mercadoria. Se houve vendas a consumidores finais, a legislação prevê o caminho a ser percorrido pelo contribuinte para o ressarcimento, que a despeito de ser tortuoso ou não, não infirma a apresente acusação. [...]”.

Situação que se assemelha àquela relatada no AIIM n. 4.048.942-5, é a ocorrida no AIIM n. 4.103.565-3, no qual o recurso especial apresentado pelo contribuinte foi julgado em sessão datada de 10 de maio de 2020, sendo que, igualmente,

houve divergência entre o voto proferido pelo juiz relator Edson Aurélio Corazza e o voto de preferência do juiz Valério Pimenta de Moraes.

In casu, tratava-se de creditamento indevido de ressarcimento de ICMS-ST, tendo o contribuinte escriturado a restituição de valores pagos de forma antecipada, em relação a mercadorias que posteriormente foram remetidas para fora do estado (saídas interestaduais), sendo que o contribuinte possuía saldo credor em sua apuração.

O juiz relator, nas razões de seu voto, conheceu parcialmente o recurso interposto, por entender que o paradigma apresentado prestava-se somente à análise da existência de saldo credor; e, com base nesta fundamentação, decidiu pelo cancelamento do AIIM em sua íntegra, pois, por ocasião da lavratura das infrações não foram considerados “*os saldos credores quando da quantificação do débito*”, em flagrante desrespeito ao princípio da não cumulatividade.

Por sua vez, o juiz com preferência, ao proferir o seu voto, também conheceu parcialmente do recurso especial em tela, porém, negou-lhe provimento quanto ao mérito. O *decisum* teve a sua fundamentação pautada no fato de que em outro julgado acerca do tema² a Corte Superior decidiu que a existência de saldo credor não descaracteriza a conduta ilícita do contribuinte, tendo em vista que a infração de creditamento indevido é mera conduta, sendo, portanto, irrelevante para a tipificação infracional se o saldo é credor ou devedor.

Este foi o voto vencedor, tendo sido acompanhado por quase a totalidade dos juízes que compunham a Câmara Superior do TIT, exceção feita ao I. relator que fora acompanhado pelo juiz Cesar Eduardo Temer Zalaf.

² Autos referentes ao Processo DRT 05-4032954/2013. sessão de 14.08.2018.

Das decisões proferidas nos Autos de Infração ora analisados, é possível perceber que o Tribunal Administrativo, mesmo em recente decisão, parece defender o ressarcimento de valores de ICMS-ST pagos indevidamente, mesmo na hipótese em que não há subsunção do fato à norma, para a cobrança do imposto por esta sistemática.

Nesse cenário, a possibilidade de restituição de valores nos casos em que não há a incidência de ICMS-ST parece surgir como uma espécie de “*erro de proibição escusável*”, o que teria o condão de permitir ao Tribunal Administrativo tratar o ressarcimento como uma causa excludente de qualquer ilicitude que venha a ser praticada na lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa, em especial em sua fundamentação, situação que é vedada por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional³.

Gisele Borghi Buhler

³ Sobre o tema é indicada a leitura da pesquisa publicada nesta Seção, em 10 de fevereiro de 2022, intitulada “**Observatório do TIT: o erro de se corrigir o erro de direito. Alteração dos motivos determinantes do lançamento tributário.**”, de Caio Augusto Takano.

93. A base de cálculo do ITCMD aos olhos da Câmara Superior do TIT

A maioria dos julgadores considera o ‘valor de mercado’ como base de cálculo do imposto

As operações envolvendo a incidência do Imposto de Transmissão *Causa mortis* ou Doação (ITCMD) sempre geraram debates no âmbito administrativo e judicial, pois as legislações estaduais não esgotam todas as questões sobre essa temática.

O Estado de São Paulo, por exemplo, possui o entendimento sólido de que a regra geral é a de que a base de cálculo do imposto é o valor venal do bem transmitido, assim compreendido como o “valor de mercado” no momento do fato gerador, uma vez que o art. 9º da Lei n. 10.705/2000 é expresso nesse sentido.

Também considera que, nos casos de doação de quotas de empresa não negociada na bolsa de valores, admite-se o valor patrimonial como base de cálculo do imposto, desde que se leve em conta o valor patrimonial “real”, ou seja, aquele que mais se aproxima do valor de mercado, conforme interpretação dada ao art. 14 da lei supramencionada.

É importante acentuar, desde já, que esse posicionamento está contido na Resposta à Consulta Tributária 24429/2021, publicada pela Secretaria da Fazenda do Estado de

São Paulo (SEFAZ/SP) em outubro do ano passado, a qual possui força vinculante para toda a Administração Tributária bandeirante.

Pois bem. A Câmara Superior do **Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)**, no julgamento do processo DRT-10 4038070/2014, finalizado no dia 26/05/2022, acolheu a tese fazendária de que, na hipótese de doação de quotas, a base de cálculo do imposto compreende o “valor de mercado”, e não o valor patrimonial (valor contábil). Explica-se.

No caso em apreço, o contribuinte (donatário) foi autuado em razão de a fiscalização ter constatado que teria deixado de observar que a base de cálculo do ITCMD seria o valor de mercado das quotas de sociedade limitada recebidas a título de doação.

Para o fisco, as informações disponibilizadas pelo Instituto de Economia Agrícola apontaram que o valor da propriedade rural objeto de capitalização em sociedade limitada cujas quotas foram doadas é muito superior ao valor considerado pelo donatário. A conclusão, portanto, foi de que a doação foi subvalidada com o único intuito de o donatário se esquivar de pagar o ITCMD.

Diante da suposta “simulação”, a fiscalização considerou que o doador, então usufrutuário das cotas, seria responsável solidário ante a existência de “interesse em comum” entre ele e o donatário (art. 124, I, do CTN).

O voto vencedor foi do relator, juiz Marco Antonio Verissimo Teixeira, que acatou a tese fazendária e foi acompanhado pela maioria dos julgadores.

O relator esclareceu, inicialmente, que o capital social da sociedade limitada foi integralizado por um imóvel rural e o valor das quotas correspondeu ao valor do “custo de aquisição”

do referido imóvel, que representa o mesmo valor daquele indicado na Declaração do Imposto de Renda de Pessoas Físicas (“DIRPF”) do contribuinte.

Como esse valor era inferior ao “valor de mercado”, o relator considerou que foi correta a atuação para a cobrança do imposto incidente sobre essa diferença, nos termos do art. 9º, §1º, da **Lei 10.705/00** e do art. 12, §1º, do Regulamento do ITCMD. Também deu razão à Fazenda quanto à responsabilidade solidária do doador ante a existência de “interesse em comum”.

Merecem atenção os votos proferidos pelo juiz Edison Aurélio Corazza (acompanhado por três julgadores) e pela juíza Maria do Rosário Pereira Esteves (acompanhada por um julgador), que abriram divergência por não compactuarem com o posicionamento do relator.

Para esses julgadores, é legal e legítimo o procedimento adotado pelo donatário para avaliar o imóvel pelo “valor contábil” na sua integralização na sociedade limitada, com base nos valores indicados na DIRPF.

Essa fundamentação decorre da conclusão de que o contribuinte tem a opção de eleger o critério que lhe for conveniente, já que o art. 23 da Lei 9.249/1995 autoriza integralizar os bens e direitos na sociedade limitada pelo valor indicado em sua DIRPF (§1º) ou pelo valor de mercado (§2º).

Os julgadores também elucidaram que há norma específica que admite que a base de cálculo do ITCMD seja o valor patrimonial na hipótese de a quota não ser objeto de negociação ou que não tenha sido negociada nos últimos 180 (cento e oitenta) dias (art. 17 do Regulamento do ITCMD, que repetiu o texto do art. 14, §3º, da Lei 10.705/2000).

Sobre a responsabilidade tributária, ambos reforçaram que não houve prova de simulação na atribuição do valor do ativo imobilizado, uma vez que a legislação societária permite que esse se dê pelo custo de aquisição (art. 183, V, da Lei 6.404/76).

Em seu voto, o juiz Edison Aurélio Corazza acrescentou que a responsabilidade solidária de que trata o art. 124, I, do CTN é inaplicável ao caso em análise, pois, acaso fosse admitida alguma hipótese de responsabilidade, seria aquela que permite a cobrança do imposto do responsável na impossibilidade de exigi-lo do contribuinte (art. 8º, inciso III, da Lei 10.705/00). Nota-se que não foi constatada nenhuma evidência de que não seria possível cobrar o imposto do contribuinte (donatário), pois o voto foi categórico ao afirmar que não haveria razão legal para legitimar a solidariedade por essa motivação.

Concluiu, inclusive, que a solidariedade prevista no CTN provoca mudança da motivação da autuação, o que não é legalmente autorizado pelos arts. 145 e 149 do CTN (sobre esse tema, vide o artigo **“O erro de se corrigir o erro de direito. Alteração dos motivos determinantes do lançamento”**, de autoria de Caio Augusto Takano, publicado nesta coluna, em 10/02/2021).

O juiz Alberto Podgaec também proferiu voto de vista, não concordando apenas quanto à responsabilidade solidária adotada no voto do relator. Apontou que o auto de infração não indica qualquer dispositivo legal a respeito dessa responsabilidade e isso implica em ausência de motivação para a atribuição do doador como responsável solidário.

Já o juiz Argos Campos Ribeiro Simões proferiu o voto de vista compactuando integralmente com o entendimento do relator, mas apenas complementou que a ausência de dispositivos legais no corpo do auto de infração não implicam em sua

nulidade em decorrência da possibilidade saneadora de que trata o art. 13 da Lei 13.457/2009, que disciplina o processo administrativo no âmbito do Estado de São Paulo, considerando-se, inclusive, que a omissão quanto à capitulação da responsabilidade tributária não teria implicado em cerceamento de defesa.

Portanto, na Câmara Superior, o entendimento que prevalece é de que a base de cálculo envolvendo doação de quotas de sociedade limitada é o “valor de mercado”, mas é notório que não há unanimidade entre os julgadores diante do fiel raciocínio de que tal cômputo pode ser o “valor patrimonial”.

Se os holofotes dessa temática focarem para o âmbito judicial, é possível identificar que há recentes julgados do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que reconhecem que a base de cálculo do ITCMD é o valor patrimonial contábil das quotas sociais, cujo fundamento central se assemelha àqueles adotados pelo juiz Edison Aurélio Corazza e juíza Maria do Rosário Pereira Esteves.

A Quarta Câmara de Direito Público, por exemplo, proferiu o recente acórdão¹ (publicado em 22/06/2022) reconhecendo que a *legislação de regência do ITCMD que prevê o “valor patrimonial” como válida base de cálculo nas operações envolvendo a transmissão gratuita de quotas sociais que não tenham sido objeto de negociação nos últimos 180 dias*. A Nona Câmara, no mesmo sentido, considera que o imposto deve ser *calculado sobre o valor patrimonial contábil das quotas sociais transmitidas*, conforme acórdão publicado em 28/07/2022².

¹ Apelação Cível n. 0011459-76.2021.8.26.0482, sob relatoria do desembargador Paulo Barcelos Gatti.

² Apelação Cível n. 1024309-82.2020.8.26.0482, sob relatoria do desembargador Carlos Eduardo Pachi.

Ainda não há um posicionamento sobre a temática perante os Tribunais Superiores. É possível identificar que há decisões tanto do Supremo Tribunal Federal (“STF”) como do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) que reconhecem que a matéria não pode ser apreciada por essas Cortes em razão de envolver o exame de legislação local, o que acarreta a incidência da Súmula 280/STF, a exemplo das decisões proferidas no ARE 1116797 e ARES 1448420/SP, respectivamente.

Finalmente, cumpre elucidar que, sob o rito de recursos repetitivos (Tema 1.113), a Primeira Seção do STJ definiu que a base de cálculo do ITBI é o valor transmitido em condições de mercado.

Como pontuou o professor Ricardo Mariz de Oliveira em recente artigo sobre esse julgado, “Há uma tentação evidente para se pensar na possível aplicação do entendimento firmado no Tema n. 1.113 também às doações”³. Acrescenta-se que é pertinente que sejam verificados os pressupostos de fato e direito daquele precedente e sua eventual correspondência com a matéria aqui tratada, como autoriza o art. 489, §1º, VI, do Código de Processo Civil (que assegura o fenômeno do “distinguishing”), levando-se em consideração as peculiaridades do ITCMD.

Danilo Andrade Bertagnoli de Figueiredo

³ Mariz de Oliveira, R. (2022). Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). Revista Direito Tributário Atual, (50), 554–568. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2174>

94. Incorreção no resultado da votação

A obrigatória apreciação do mérito pelo julgador vencido em preliminar

Na dinâmica processual de julgamento no âmbito **Tribunal de Impostos e Taxas** (TIT) da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, os julgadores vencidos em matéria preliminar devem votar no mérito na hipótese de não o ter feito, não sendo admitida sua abstenção na votação, exceto na hipótese de declarar-se impedido (artigo 25, parágrafos 7º e 8º, da Portaria CAT n. 141, de 22 de julho de 2009).

Ocorre, que em certos casos, identificam-se vícios processuais que maculam algumas das decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras do Tribunal, comprometendo tanto sua validade como a eficiência na tramitação processual, em razão da inobservância aos princípios da legalidade, eficiência e motivação.

Ressalte-se, por oportuno, que o presente artigo não compreende as questões relativas à inobservância ao princípio da motivação nas decisões do TIT (artigo 93, inciso X, da Constituição Federal; artigos 8º e 12, da Lei Complementar 939, de 3 de abril de 2003; e artigos 2º e 38, da Lei Estadual 13.457, de 18 de março de 2009), nem sequer dos julgados que deixam de apreciar todos os argumentos apresentados pelas partes litigantes (STJ, 1ª Turma, Agravo de Instrumento n. 169.073/SP, relator ministro José Delgado, j. 4.6.98, p. 17.8.98), mas tão-somente, da falta de apresentação de voto pelo julgador vencido

quanto à preliminar e, conseqüentemente, da ausência de julgamento válido pela Câmara Julgadora.

A este respeito, de forma exemplificativa, embora a decisão da Câmara Julgadora tenha sido objeto de publicação, percebe-se que, após o julgamento de questão preliminar (proposição relativa à conversão do julgamento em diligência, vícios de citação, anulabilidade de decisão, aplicação da decadência, dentre outros), alguns dos julgadores vencidos acabam não se manifestando acerca do mérito propriamente dito, configurando indubitável invalidade do julgamento.

No entanto, é imprescindível que os julgadores vencidos nas questões preliminares se manifestassem, expressamente, acerca do mérito recursal, como observado em acórdão do tribunal, no sentido de que “*o julgador não pode ser apenas um expectador da lide (...) o que se observa é que, com o cerceamento de defesa, o processo ficou em flagrante desequilíbrio a favor do Estado*” (Processo DRT 13 387530/10, 9ª Câmara Julgadora, juiz relator José Dufek Netto, j. 10.4.13, p. 12.4.13).

O TIT, por inúmeras oportunidades, adotou postura de que os julgadores devem inicialmente apreciar as questões de natureza preliminar para, subsequentemente, se manifestarem acerca das questões de mérito, identificando-se, com certa frequência, justificativas como:

“*voto no sentido de novamente transformar o julgamento em diligência (...) caso vencido, reserve-me o direito de manifestar quanto ao mérito*” (Processo DRT 13 771301/2009, Sétima Câmara Julgadora, juiz com vista Virgílio Cansino Gil, j. 21.12.10, p. 22.1.11).

Ademais, referida circunstância configura ausência de “quórum” mínimo qualificado à própria validade da decisão, em face do desrespeito às normas jurídicas vigentes (artigo 61, da

Lei Estadual 13.457/2009; e artigos 24 e 25, parágrafo 2º, da Portaria CAT 141/2009), que consideram válida a votação quando tomados os votos de, no mínimo, três julgadores em Câmara Singular e de, no mínimo, nove julgadores em Câmara Superior, caracterizando vício processual de anulabilidade da decisão.

A invalidade no resultado da votação pela ausência de voto acerca do mérito por julgador vencido em questão preliminar, além comprometer a natureza paritária do julgamento (Decreto Estadual 7.184/1935), fulmina a decisão por vício de anulabilidade, em estrita observância aos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário (Lei Estadual 13.457/2009), conforme entendimentos proferidos pelo TIT¹.

Sob este prisma, a Câmara Superior do TIT, em julgamento recente (AIIM n. 4.004.484-1, juiz relator Fábio Henrique Bordini Cruz, j. 16.8.22, p. 17.8.22), adotou posicionamento jurídico no sentido de *anular decisão* proferida por Câmara Singular, que apesar de válida acerca de questão preliminar — rejeição da conversão do julgamento em diligência pelo voto de qualidade —, “*não obstante, quanto às demais razões*

¹ “Na questão de mérito dos recursos a discussão é a nulidade da decisão recorrida, pedida tanto pela Fazenda e pelo Contribuinte. (...) Restou claro o equívoco e a confusão cometidos na decisão guerreada ao possibilitar até três interpretações possíveis (...).” (*Processo DRT 04 9053161/2002*. Câmaras Reunidas. Juiz relator Odmir Fernandes. j. 12.04.07. p. 05.05.07); e “(...) entendendo que a decisão recorrida é nula. Três votos negaram provimento ao recurso ordinário, dois lhe deram integral provimento e outro concluiu pelo provimento parcial. Portanto, em relação à parte em que o provimento foi parcial, houve empate, a exigir voto desempate da presidência, mormente porque jamais se poderia inferir, no caso, eventual reiteração ou predominância do voto da Presidência, que fora pelo provimento total. Como não houve o imprescindível desempate, voto pela anulação da decisão recorrida.” (*Processo DRT 03 418751/2008*. Câmara Superior. Juiz com Vista Paulo Gonçalves da Costa Junior. j. 20.05.10. p. 29.05.10).

*recursais, inclusive o mérito, dois juízes deixaram de manifestar seus votos, o que implica em **ausência de decisão válida** sobre tais alegações compreendidas no Recurso Ordinário (...)*”.

Em face das aludidas considerações, resta claro que os julgadores vencidos em questão preliminar devem apreciar a matéria relativa ao mérito (exceto na hipótese de impedimento), de forma que seja assegurada a validade do julgamento da Câmara Julgadora, por meio da observância aos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, o ‘quórum’ mínimo qualificado e a natureza paritária do julgamento, sob pena de caracterização de vício processual de anulabilidade da decisão.

Fábio Soares de Melo

95. A convalidação de benefícios nas autuações por falta de pagamento do ICMS-ST

Decisões divergentes permeiam a jurisprudência do TIT

A concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos estados e pelo Distrito Federal sem a autorização unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) — a chamada “guerra fiscal” — foi cenário de inúmeras discussões e motivou a propositura de ações diretas de inconstitucionalidade questionando tanto as normas de concessão dos benefícios fiscais, como os **créditos tributários** constituídos em virtude da glosa dos créditos destacados e não cobrados nos contribuintes destinatários¹.

No intuito de pôr fim à guerra fiscal, foi publicada a Lei Complementar n. 160/2017 e também o Convênio ICMS n. 190/2017, que dispõem sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal², afastando, retroativamente, as

¹ CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. Lei Complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais. Será mesmo o fim da guerra fiscal? Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 16/08/2022.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

XII – cabe à lei complementar: [...]

sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar n. 24/1975³. Os efeitos das citadas normas no processo administrativo paulista foi objeto do artigo do Observatório do TIT, “**A guerra fiscal e a Lei Complementar 160/2017**”, publicado pelo JOTA em 7 de fevereiro de 2019.

No estado de São Paulo, foi publicada a Resolução Conjunta SFP/PGE n. 01, de 7 de maio de 2019, que trata dos procedimentos a serem adotados pelos contribuintes relativamente a créditos de ICMS decorrentes de operações para as quais tenham sido concedidos benefícios em desacordo com o previsto na Constituição Federal e na Lei Complementar n. 24/1975.

Nos termos do disposto no art. 1º, da Resolução Conjunta SFP/PGE n. 01/2019, para o reconhecimento de créditos relativos ao ICMS decorrentes das operações relatadas no parágrafo acima, o contribuinte adquirente paulista deve apresentar o pedido de reconhecimento do crédito, conforme modelo constante no anexo da resolução.

Em se tratando de crédito objeto de auto de infração e imposição de multa em processo eletrônico não julgado definitivamente, o pedido deve ser apresentado no próprio processo, de modo que, verificado o atendimento aos requisitos formais, o pedido é encaminhado à Diretoria de Atendimento, Gestão e Conformidade (Diges) para fins de verificação do reconheci-

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

³ “Art. 8º – A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”

mento, ou não, dos créditos tributários, ficando suspenso o julgamento no âmbito do contencioso administrativo tributário até a data da notificação do contribuinte acerca da decisão proferida pela Diges.

No entanto, ainda que as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes relativamente ao reconhecimento dos créditos de ICMS tenham sido dirimidas a partir da publicação da Resolução Conjunta SFP/PGE n. 01/2019, subsiste ainda a discussão nos casos sujeitos à sistemática de substituição tributária.

Isso porque, apesar de, em geral, os autos de infração lavrados para cobrança do ICMS/ST no contexto da “guerra fiscal” terem como fundamento a Lei Complementar n. 24/1975, cujas sanções foram afastadas pela Lei Complementar n. 160/2017, a Diges vem indeferindo os pedidos de reconhecimento de créditos, de forma que o processo retorna a julgamento no contencioso administrativo tributário.

Vejamos, então, como tem sido as decisões do TIT após tais manifestações.

A 3ª Câmara Julgadora do TIT, no julgamento do AIIM 4.130.508-5, realizado em 2 de fevereiro de 2021, seguindo o posicionamento da Diges, manifestou o entendimento de que, nos casos em que o contribuinte abateu do montante devido de ICMS-ST o ICMS relativo às operações próprias, em montante superior ao efetivamente cobrado no estado de origem, ocasionando a redução no cálculo do imposto retido por substituição tributária ao estado de São Paulo, não há subsunção “às hipóteses abstratas sancionatórias afastadas pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 160/2017, não se aplicando a remissão (decisão unânime, voto da juíza Relatora Luciana Cristina da Silva Vendramini).

Diferentemente, a 8ª Câmara Julgadora do TIT, no julgamento do AIIM 4.048.560-2, sessão de 8 de dezembro de

2021, decidiu que “*não há, pois, também no Convênio ICMS 190/17, qualquer restrição ao tipo de benefício fiscal convalidado, nem, menos ainda, aos efeitos da remissão sobre TODOS os créditos tributários constituídos ou não decorrentes de benefícios fiscais ou financeiros fiscais convalidados pelos Estados nos termos do mencionado Convênio ICMS 190/2017 e Lei Complementar 160/17.*” Oportuna, pois, a transcrição da ementa do voto vencedor, proferido pelo juiz Samuel Luiz Manzotti Riemma:

“ICMS. CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NA FORMA DA LEI COMPLEMENTAR 160/17 E CONVÊNIO ICMS 190/17. A CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS ATINGE AS AUTUAÇÕES POR FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FUNDADAS NA INDEDUTIBILIDADE DE VALORES NÃO COBRADOS NA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO SUBSTITUTO POR FORÇA DE BENEFÍCIO FISCAL CONVALIDADO. ASSIM POR NÃO HAVER NA LC 160/17 E CONVÊNIO ICMS 190/17 QUALQUER RESTRIÇÃO QUANTO AO TIPO DE BENEFÍCIO FISCAL QUE SE CONVALIDA, BEM COMO POR SER O ICMS DA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO SUBSTITUTO DE SER CONSIDERADO INTEGRALMENTE COBRADO A PARTIR DA CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. RECURSO DE OFÍCIO PREJUDICADO.”

O voto vencedor destacou que cabe ao TIT a última palavra sobre a aplicação da legislação a quaisquer fatos vertidos em autos de infração e imposição de multa. A decisão vai ao encontro do dever de controle de legalidade e juridicidade do

ato administrativo de lançamento — competência exercida pelos juízes, que não se vinculam ao parecer de cunho procedimental emitido pela Diges⁴.

Ademais, a decisão ressaltou que o entendimento sobre a aplicabilidade da remissão aos créditos de ICMS que envolvem incentivos de ICMS na operação própria do substituto não é isolado, sendo compartilhado pela própria Consultoria Tributária da Sefaz/SP na **Resposta à Consulta Tributária n. 23.323/2021**.

A referida consulta tributária foi apresentada por contribuinte com atividade de comércio atacadista de mercadorias em geral, empresa optante pelo Simples Nacional, que pretendia realizar compras de produtos lácteos para revenda, de estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo, beneficiado por crédito presumido do imposto (art. 530-Z-N, do RICMS/ES).

A dúvida apresentada pela empresa dizia respeito à possibilidade de o destinatário paulista contribuinte do ICMS se apropriar do ICMS destacado na nota fiscal quando o produto fosse sujeito ao regime de substituição tributária, para desconto no cálculo do valor de ICMS a ser recolhido por substituição tributária.

Em resposta, a consultoria tributária esclareceu que, uma vez que houve reinstituição do benefício fiscal concedido pelo estado do Espírito Santo, *“relativamente às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no que diz respeito ao recolhimento do imposto devido nos termos do art. 426-A do*

⁴ Nesse sentido, vide artigo de Eduardo Perez Salusse e Kalinka Bravo: “7 – Guerra fiscal: não vinculação do julgador administrativo ao parecer da Diretoria de Atendimento, Gestão e Conformidade (DIGES) que indefere pedido de reconhecimento de créditos ao arrepio da lei complementar n. 160/17.”, in Direito Tributário sob curadoria de Eurico Marcos Diniz de Santi – Ed. 2021, Thomson Reuters.

RICMS/2000, conforme previsto na alínea 'e', do item 1, do § 2^o c/c § 4^o, a Consulente deverá deduzir o imposto cobrado na operação anterior (IC) e devidamente destacado no respectivo documento fiscal [...]".

A inexistência de diferenciação entre o ICMS normal e o ICMS-ST, para fins de emprego das regras aplicáveis à “**guerra fiscal**”, é corroborada por outras disposições do RICMS, a exemplo do art. 426-C, que dispõe que, relativamente às operações interestaduais destinadas a contribuinte paulista, beneficiadas ou incentivadas em desacordo com a Constituição Federal, o imposto correspondente ao valor do benefício ou incentivo deverá ser recolhido ao estado de São Paulo pelo adquirente da mercadoria, inclusive nas operações interestaduais sujeitas ao regime de substituição tributária.

O acórdão proferido pela 8^a Câmara Julgadora do TIT no AIIM 4.048.560-2 foi objeto de recurso especial interposto pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, e, assim como diversos outros casos, aguarda julgamento pela Câmara Superior, que trará à tona o entendimento final do TIT acerca da matéria.

*Kalinka Bravo
Luana Pinto Schunck*

⁵ Artigo 426-A – Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1^o, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei **6.374/89**, art. 2^o, § 3^o-A):

§ 2^o – O imposto a ser recolhido deverá ser calculado, em se tratando de mercadoria cuja base de cálculo da sujeição passiva por substituição seja:

1 – determinada por margem de valor agregado, pela aplicação da fórmula $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde: [...]

e) IC é o imposto cobrado na operação anterior;

96. Conflitos de competência ISS x ICMS

Análise da jurisprudência atual do TIT sobre impressos personalizados

Dando seguimento à segunda fase do projeto Observatório do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), em que são analisadas decisões da Câmara Superior do TIT, o objetivo do presente texto é o de avaliar as decisões mais recentes sobre o conflito de competência – municipal (ISS) e estadual (ICMS) – na tributação de ‘impressos personalizados’. Vale lembrar que o assunto já foi analisado na primeira fase do projeto, tendo sido objeto do artigo “**Conflitos de competência ISS X ICMS**”, publicado em 16.12.2018.

Como se sabe, o ICMS incide sobre a circulação jurídica de mercadorias, enquanto o ISS incide sobre a prestação de serviços listados na Lei Complementar 116/03. O conflito de competência relativo à tributação de impressos personalizados consiste então na caracterização de tais impressos personalizados: se mercadorias decorrentes de industrialização por encomenda ou se mero produto resultado de uma prestação de serviço. Esclarecemos, portanto, que embora possa existir um conflito de competência relativo à tributação de impressos personalizados, este suposto conflito decorre meramente da situação fática em que tais impressos estão inseridos.

Logo, se a operação em análise decorrer de uma industrialização por encomenda, que, em breve síntese, consiste em contratar um terceiro para fabricar o impresso personalizado

que posteriormente será objeto de nova comercialização pelo encomendante, essa operação estará sujeita ao ICMS.

Por sua vez, se a produção do impresso personalizado for realizada por um terceiro para o usuário final do produto (isto é, não haverá comercialização futura), enquadra-se no item 13.05, da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, sujeitando-se ao ISS:

“13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zinco-grafia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS”.

Esse entendimento decorre do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.389/DF, de 13.4.2011, em que o STF definiu que a destinação do produto é importante para definir sua sujeição ao ICMS ou ISS, devendo ser observado se tal produto será posteriormente reinserido em fluxo comercial, ou se será diretamente destinado ao usuário final. Segundo o STF, caso o produto fosse comercializado no futuro, eventual sujeição ao ISS resultaria em distorção da tributação da operação, dada a cumulatividade do imposto.

Esse tema já foi objeto de muitos conflitos entre contribuintes e autoridades fiscais estaduais e municipais, de modo que a distinção da incidência do ICMS e ISS com base na destinação do produto foi inserida pela Lei Complementar 157/16 no já mencionado item 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03.

Vale ressaltar que, na exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar 286/12, que resultou no texto publicado pela Lei Complementar 157/16, explicou-se que a alteração proposta visava dar segurança ao tema, alinhando o texto legal com a jurisprudência firmada pelo STF quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.389/DF. Isso porque, segundo consta na exposição de motivos, a omissão da distinção da incidência do ICMS e ISS com base na destinação do produto resultava em prejuízo aos contribuintes e ao próprio Estado, diante da alta judicialização do tema. Assim, atualmente, a previsão legal do item 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 está em linha com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF).

Especificamente com relação à jurisprudência do TIT, conforme analisado na primeira fase do Observatório do TIT, não havia unanimidade quanto aos argumentos utilizados nas decisões proferidas pelas Câmaras Ordinárias e pela Câmara Superior do TIT, e nem sempre os julgadores entravam no mérito da destinação do produto para fins de análise do conflito de competência.

O que pretendemos, então, é verificar especificamente os desdobramentos da jurisprudência da Câmara Superior do TIT, para ver se há, agora, um entendimento constante e no sentido do posicionamento do STF e se, eventualmente, as Câmaras Ordinárias estão seguindo esse posicionamento.

Identificamos os seguintes casos analisados pela Câmara Superior do TIT posteriormente à primeira fase do Observatório do TIT: AIIM 4078726-6, julgado em 1º.9.2022, AIIM 4034059-4, julgado em 27.9.2018, AIIM 4031675-0, julgado em 13.9.2018, e AIIM 4034057-0, julgado em 23.8.2018, sendo que os três últimos tratavam da tributação de *smartcards* de um mesmo contribuinte.

No que diz respeito ao AIIM 4034059-4, ao AIIM 4031675-0 e ao AIIM 4034057-0, apenas para contextualizar, o sujeito passivo era empresa fabricante e fornecedora de *smartcards*, tendo sido autuada por falta de recolhimento de ICMS, pois, segundo o entendimento do fisco estadual, a operação com os *smartcards* se caracterizava como efetiva venda de mercadoria, sujeita à incidência do ICMS.

A Câmara Superior, ao analisar os casos, sustentou que a fabricação de *smartcards* se trata de atividade industrial de produto que poderá ser objeto de posterior comercialização, classificando-os como verdadeiras mercadorias e, por isso, estaria sujeita à incidência do ICMS.

Além disso, os votos proferidos no julgamento dos AIIM 4034059-4 e do AIIM 4031675-0 foram lastreados na Resposta à Consulta 732/2010, em que a SEFAZ/SP já havia firmado seu posicionamento de que *“a produção e comercialização do “cartão inteligente”, que possui todas as características de uma mercadoria, ainda que seja industrializado por encomenda, está no campo de incidência do ICMS”*.

Já com relação ao AIIM 4078726-6, julgado em 1º.9.2022, a Câmara Superior do TIT entendeu que o material de *display* ou exibição fabricado para promoção de produtos do encomendante não estaria sujeito à incidência do ICMS.

Segundo o voto vista redigido pelo juiz Edison Aurélio Corazza, favorável ao contribuinte, o impresso personalizado só estaria sujeito à incidência do ICMS caso fosse destinado à operação de industrialização ou comercialização, conforme previsto no item 13.05, da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, de modo que, não sendo o caso, configuraria serviço sujeito à incidência do ISS, conforme se verifica no trecho reproduzido abaixo:

“A nova redação da Lei Complementar, que tem por fim dirimir conflitos de competência tributária como o aqui apresentado, é expressa no sentido de que a única exceção a tributação do serviço de composição gráfica pelo ISS se dá no caso de resultado destinado a posterior operação de industrialização ou comercialização, situações que não se dão no caso concreto”.

Da mesma forma, o juiz Juliano Di Pietro proferiu voto vista favorável ao contribuinte, no sentido de que os produtos resultantes da atividade de serviços gráficos estão sujeitos à incidência do ISS, vez que não se destinam à etapa industrial ou comercial em momento subsequente.

O voto vencido do juiz relator Marco Antônio Veríssimo Teixeira, por sua vez, defendia que a impressão e fabricação de materiais de propaganda e publicidade, que não representem baixo valor e/ou durabilidade e resistência, constituem modalidades de industrialização por encomenda, preponderando a circulação de mercadoria, sujeita, portanto, à incidência de ICMS.

O placar final do julgamento foi de 8×6, prevalecendo os votos favoráveis ao contribuinte. Resta claro, portanto, que a Câmara Superior está agora analisando a destinação dada ao bem, se para futura comercialização ou se para o consumidor final, para fins de determinar a incidência de ICMS ou ISS.

Vale ponderar que especificamente as operações com *smartcards* não se tratam, necessariamente, de operações de comercialização, mas, sim, “*passíveis de comercialização*” (afinal, os *smartcards* não são efetivamente comercializados), o que dá a entender que, embora se analise a destinação dada ao bem, a sua inserção em fluxo comercial pode ser relativizada pelos julgadores.

As Câmaras Ordinárias, por sua vez, igualmente vêm seguindo o entendimento acima, avaliando a destinação do impresso personalizado (se para uso exclusivo do encomendante ou para utilização de terceiros, dentro de um contexto de fluxo comercial).

As decisões das Câmaras Ordinárias, de fato, ponderaram situações em que os produtos resultantes da industrialização por encomenda foram inseridos em novo processo de industrialização ou comercialização (como exemplo, a decisão proferida no AIIM 4101191-0, julgado em 17.10.2018) e, inclusive, afastaram o ICMS em situações em que o produto era destinado ao usuário final (como exemplo, a decisão do AIIM 4026140-2, julgado em 3.12.2020). Esclarecemos que em tais decisões o impresso personalizado não se tratava de *smartcard*, sendo relativamente mais simples a verificação da destinação dada ao bem.

Em suma, pela análise dos julgados da Câmara Superior e das Câmaras Ordinárias do TIT, é possível afirmar que os julgadores estão buscando tratar o suposto conflito de competência da tributação dos impressos personalizados de acordo com a atual legislação e com a jurisprudência do STF, no sentido de que os impressos personalizados estarão sujeitos à incidência do ICMS se forem posteriormente inseridos em fluxo comercial, enquanto que estarão sujeitos ao ISS se forem elaborados diretamente para um encomendante usuário final do produto decorrente da personalização, conforme item 13.05, lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03.

Vale destacar, contudo e por fim, que há uma certa relativização desse entendimento pelos julgadores da Câmara Superior do TIT nos casos em que o impresso personalizado não seja inserido em fluxo comercial, como é o caso dos *smart-*

cards, mas seja destinado a usuários distintos dos encomendantes, de modo que, a princípio, esse entendimento poderia ser questionado pelos contribuintes, ainda que em âmbito judicial.

Caroline Junqueira Ortiz Jones
Daniela Iglesias Seabra

97. Tributação nos casos de fornecimento de hardware com licenciamento de software

Os valores dos softwares integram a base de cálculo do ICMS?

O presente artigo tem como objetivo dar continuidade¹ à análise das decisões proferidas pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT-SP) acerca da tributação de “softwares fornecidos em conjunto com hardwares”, em vista da controvérsia sobre a possibilidade de inclusão dos valores relativos ao software na base de cálculo do ICMS, com fundamento no artigo 37, § 1º, item 5, do RICMS/SP².

Foram analisados 24 acórdãos sobre a matéria, tendo 10 deles sido prolatados pela Câmara Superior do TIT/SP. Apenas cinco destes julgados foram favoráveis ao contribuinte, com a determinação do cancelamento da cobrança do ICMS, sendo que três foram posteriormente reformados.

¹ O assunto já foi analisado na primeira fase do projeto “Observatório do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT)”, tendo sido objeto do artigo “**Conflitos de competência ISS X ICMS**”, publicado em 16/12/2018.

² RICMS/SP: “**Artigo 37** – Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2º é (Lei 6.374/89, art. 24, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XIII):

(...)

1º – Incluem-se na base de cálculo:

(...)

5 – a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso, observado o disposto no artigo 126.”

Antes de adentrar nas conclusões exaradas pelas Câmaras Julgadoras do TIT/SP, vale observar a definição de software, que, conforme estabelece o artigo 1º da **Lei Federal n. 9.609/98**, consiste em um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada a ser interpretado por um suporte físico com o objetivo de executar tarefas específicas, ou seja, de forma geral, o software é a parte lógica que visa fornecer instruções para o hardware, que, por sua vez, é a parte física de um computador.

Posto isso, verifica-se que os primeiros julgados sobre o tema proferidos em âmbito administrativo se utilizaram do ultrapassado entendimento do **Supremo Tribunal Federal (STF)**, exposto nos autos do RE n. 176.626/SP, de que a incidência do ICMS recairia unicamente sobre os softwares de prateleira (padronizados), de forma que os softwares por encomenda (individualizados ou customizados) seriam tributáveis pelo ISS (Câmara Superior: Autos de Infração e Imposição de Multa (AIIMs) 3.049.957-4 e 3.136.519-0; Câmaras Baixas: AIIMs 3.151.078-4, 4.030.054-7 e 3.142.784-4). Dessa forma, definiu-se, nesse primeiro momento, que a incidência do imposto estadual sobre os softwares vendidos em conjunto com hardwares dependeria da sua classificação como padrão ou personalizado.

Atualmente, as mencionadas razões de decidir não se mostram mais compatíveis com a evolução jurisprudencial da Corte Suprema, na medida em que, em 18/02/2021, o STF decidiu, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) ns. 1.945 e 5.659, que o licenciamento do direito de uso de software — seja por encomenda, seja de prateleira — está sujeito ao ISS, e não ao ICMS, independentemente da sua forma de disponibilização.

A partir dessa definição, para justificar a inclusão dos valores obtidos com o software “vendido” em conjunto com o hardware no campo de incidência do ICMS, os acórdãos mais recentes do TIT/SP se pautaram nas premissas de que, sem a utilização do programa de computador (software), o equipamento (hardware): (i) não se prestaria às suas funções básicas e gerais para a qual foi concebida originalmente e (ii) não teria nenhuma utilidade para o adquirente (ou, ao menos, teria a sua utilidade substancialmente reduzida).

Em outras palavras, no entender do tribunal administrativo, sendo comprovado o caráter conjunto e indissociável de software e hardware, seria devido o ICMS e a sua base de cálculo compreenderia o valor total da transação comercial, pois ambos seriam componentes de um único equipamento. Nesse sentido, foram identificados os seguintes julgados do TIT/SP: (i) Câmara Superior (AIIMs 3.032.179-7, 3.070.804-7, 4.115.253-0 e 3.127.486-9); e (ii) Câmaras Baixas (AIIMs 4.025.130-5, 3.050.521-5 e 4.082.072-5 e 4.120.709-9).

Em que pese seja questionável o posicionamento que vem se consolidando no âmbito do TIT/SP, haja vista a existência de negócios jurídicos distintos, conforme racional exposto anteriormente, a cobrança do ICMS deveria ser afastada nos casos em que (i) o software tem como objetivo promover atualizações e melhorias (*update* e/ou *upgrade*) das funções básicas do programa embarcado no equipamento; e (ii) o acesso, a precificação, a cobrança e o suporte do software são individualizados e independem da comercialização do equipamento.

Essa conclusão faz ainda mais sentido diante da nova geração de softwares, visto que a forma tradicional de licenciamento de uso dos programas de computador através de um suporte físico ou até mesmo via download vem perdendo força para o modelo de negócio arquitetado em nuvem, por exemplo.

Neste caso, o usuário adquire uma licença de uso temporária — e não perpétua — mediante pagamento de taxa que possibilita o acesso ao programa diretamente pela internet, sem a necessidade de instalação do programa em seu equipamento.

Considerando que o software em nuvem não é instalado no equipamento, não haveria o que se falar em inclusão dos valores cobrados pelo licenciamento do direito de uso de um programa — em que sequer há transferência de titularidade — no campo de incidência do ICMS, principalmente se analisarmos a redação do artigo 37, § 1º, item 5, do RICMS/SP, utilizado como base legal nas autuações fiscais, que inclui na base de cálculo do imposto “*a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso*”.

Assim, nas situações em que o software não é parte integrante do hardware (ou quando sequer há um hardware para se considerar), as bases de incidência tributária deveriam ser segregadas, de forma que o software seja tributado, única e exclusivamente, pelo ISS, considerando o seu enquadramento na atividade de licenciamento prevista no item 1.05 da **Lei Complementar 116/03**³, e não pelo ICMS.

Nessa toada, cita-se o julgamento de 10 de novembro de 2020, em sede de Recurso Ordinário (AIIM n. 4.115.253-0), no qual a 1ª Câmara Julgadora do TIT/SP, por unanimidade, nos termos do voto da juíza relatora SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON, decidiu que inexistia a “relação de pertencimento”

³ 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

entre os hardwares e os softwares analisados, considerando que “*sequer é possível identificar o equipamento destinatário do software*” e que os

“licenciamentos ali descritos atualizam as tecnologias e as configurações do software constantemente (...) sem a necessidade de troca do hardware”. Nessa mesma linha seguiram também os julgados das Câmaras Baixas referentes aos AIIMs n. 3.127.486-9, n. 3.070.804-7 e n. 3.006.779-0.

O referido posicionamento foi, no entanto, reformado pela Câmara Superior do TIT-SP em 28 de junho de 2022, em decisão que, por maioria de votos (12 a 4), deu provimento ao recurso especial fazendário e restabeleceu a cobrança do ICMS. A juíza relatora, Cacilda Peixoto, concluiu em seu voto que “na venda de equipamentos montados e instalados os valores cobrados de montagem e instalação integram a base de cálculo da mercadoria vendida, uma vez que tais bens precisam estar prontos para uso. O fornecimento de “software básico” para o funcionamento dos equipamentos transmissores de comunicações telefônicas sujeita-se à incidência do ICMS, integrando a base de cálculo da mercadoria vendida.”

O fundamento utilizado, relativo ao caráter indissociável do software ao hardware, não considerou as características do caso concreto, na medida em que o software em questão apenas possibilitava o desenvolvimento das potencialidades adicionais desejadas pelo comprador, não se tratando de programas básicos e essenciais ao funcionamento do equipamento.

Em voto de vista, o juiz Edison Aurélio Corazza consignou que as decisões apresentadas como paradigmas “partem do fato de que os softwares foram vendidos como parte integrante dos equipamentos, o que não se dá aqui, nos termos da

decisão recorrida.” Nesse sentido, concluiu pela impossibilidade de conhecimento do recurso especial da fazenda, tendo sido vencido nesse ponto.

Logo, apesar do entendimento do estado de São Paulo esboçado por meio da Resposta à Consulta Tributária n. 24.762/2021⁴, ratificado pelo entendimento da Câmara Superior do TIT-SP desfavorável aos contribuintes no AIIM n. 4.115.253-0, entendemos que, nos casos específicos em que o software não for parte integrante e indissociável do equipamento vendido, os valores pagos a título de licenciamento não deveriam ser tributados pelo ICMS, incidindo somente o ISS na operação, ainda que o software seja fornecido em conjunto com o hardware.

Bruna Almeida Santos

⁴ SEFAZ/SP: Resposta à Consulta Tributária n. 24.762/2021, de 01 de fevereiro de 2022.

98. Revisitando a Substituição Tributária

A natureza jurídica da infração nos lançamentos de ICMS-ST

É cediço que a forma como o fisco relata a infração no AIIM tem o condão de delimitar a própria matéria tributável, razão pela qual é essencial que a descrição da infração esteja em conformidade com a capitulação da infringência imputada ao contribuinte, sob pena, inclusive, da caracterização da precariedade do lançamento tributário.

À vista disso, definir com precisão a natureza jurídica das operações e infrações relacionadas ao ICMS-ST, para além do efetivo cumprimento do quanto determinado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), faz-se necessário para desvendar se a sistemática da substituição tributária deve ou não ser aplicada ao caso concreto.

Inobstante o quanto acima dito, as autuações relacionadas ao ICMS-ST, não raras vezes, acabam por deixar de lado aspectos operacionais e jurídicos inerentes à sistemática tributária que lhe é peculiar, condição que, consequentemente, reverbera nos julgamentos proferidos pelas Câmaras Ordinárias e nos esparsos recursos apreciados pela Câmara Superior acerca da matéria.

Tal situação, como outrora já mencionado em artigo de minha autoria, publicado nesta mesma Seção, *ocorre tanto em razão da própria complexidade que permeia a matéria, mas, principalmente, pelo não enfrentamento da temática na Câmara Superior do Tribunal Administrativo* que, mesmo quando

não conhece do recurso especial, paradoxalmente, adentra o mérito do tema e repisa os argumentos das decisões proferidas pelas Câmaras Ordinárias, as quais, por sua vez, também foram pautadas em relatos infracionais e termos circunstanciados amígdue incongruentes.

Como consequência de tal circunstância, no âmbito do Tribunal Administrativo, por vezes, podem ser observadas decisões pautadas em conclusões e interpretações equivocadas quanto à própria natureza da operação e à matéria tributável.

Nesse enredado contexto, é válido trazer à baila os relatos infracionais constantes nos Autos de Infração n. 4.057.575-5, n. 4.122.638-0 e n. 4.126.733-3; além daqueles descritos no AIIM n. 4.062.686-6, e que merecem especial atenção por estarem na contramão dos demais relatos, o que impactou sobremaneira na decisão proferida no recurso especial interposto pelo contribuinte.

No que diz respeito à motivação para a lavratura dos Autos apontados, vale dizer que a acusação de *falta de pagamento do ICMS-ST* foi fundamentada no artigo 426-A do RICMS/20001, indicando tratar-se de aquisição interestadual. Outrossim, a conduta de *escrituração indevida* também foi tipificada em todos os Autos.

Como desfecho da imputação das duas acusações correlacionadas, a *falta de pagamento* ocorreu em função das operações de aquisição interestadual (antecipação de ICMS); ao passo que a *glosa do crédito de ICMS* se deu em função das operações internas de saída das mesmas mercadorias que, por sujeitarem-se à ST, devem ser escrituradas nos termos do artigo 278 do RICMS/20002.

Nos Autos de Infração n. 4.057.575-5, n. 4.122.638-0 e n. 4.126.733-3, ao mesmo tempo em que o fisco imputou aos contribuintes infração relativa à escrituração fiscal e contábil

(artigos 87, inciso II, 277 e 278, do RICMS/SP), acabou relatando a infração como *crédito indevido*, atribuindo-lhes, ainda, a multa prevista no artigo 85, inciso II, alínea “j”, da Lei 6.374/89 (100% do valor do crédito indevidamente escriturado ou não estornado, sem prejuízo do recolhimento da respectiva importância).

Diferentemente, no AIIM n. 4.062.686-6, como desdobramento lógico da conduta imputada, qual seja, a *escrituração indevida*, a aplicação da multa teve por base o artigo 85, inciso V, alínea “a”, do RICMS/2000, tratando-se, pois, de “*infrações relativas a livros fiscais, contábeis e registros magnéticos*”, sujeita à multa equivalente a 10% do valor da operação ou prestação constante do documento.

É notório, portanto, que nos Autos de Infração n. 4.057.575-5, n. 4.122.638-0 e n. 4.126.733-3 inexistente relação lógica entre a conduta tipificada, a infringência apontada e a multa imputada, situação que, além de denotar um “descompasso” insanável na lavratura do AIIM, acaba por evidenciar a falta de observação da própria natureza jurídica da infração atribuída ao contribuinte, quer seja nas operações interestaduais, quer seja nas operações de saída interna das mercadorias sujeitas à substituição tributária em território paulista, nos termos do artigo 313 do RICMS/2000NR.

Assim, ao optar por descrever a infração como *escrituração indevida* e, ato contínuo, punir o contribuinte por *crédito indevido*, o fisco “disfarça” a real natureza da operação tributária praticada no momento da saída das mercadorias, em território paulista. Em outros termos, ao realizar a glosa do crédito de ICMS na aquisição interestadual, na verdade, o fisco acaba por cobrar o ICMS próprio das operações subsequentes do contri-

buinte, razão pela qual a verdadeira natureza deste tipo de infração é a falta de pagamento de ICMS próprio, e não o crédito indevido do ICMS-ST.

Não por outra razão, aliás, ao fisco é vedada a cobrança do ICMS-ST duas vezes em uma só cadeia operacional/tributária, consoante disposição dos artigos 264, inciso II, e 426-A, §6º, “2”, do RICMS/2000. Isso sem contar que, em casos como este, em que o contribuinte também é substituto tributário nas saídas internas das mercadorias, a tributação da operação interestadual deve ser pautada nas regras comuns do ICMS (sistemática débito x crédito), o que resulta na possibilidade da apropriação do crédito.

No sentido de que a antecipação tributária não é aplicável nas entradas interestaduais quando o adquirente também é substituto tributário nas operações internas, seguiu o Juiz Relator Adolpho Bergamini, quando do julgamento do Recurso Ordinário apresentado no *AIIM n. 4.098.238-5*, perante a 6ª Câmara Julgadora do TIT/SP; e cujo teor alcançou o merecido destaque em matéria publicada nesta mesma Seção, em 15.07.2021, intitulada ***“Observatório do TIT: ICMS-ST e a antecipação nas operações com álcool carburante”***.

Tratando-se, portanto, de infração de falta de pagamento antecipado de ICMS na aquisição interestadual (ST “para trás”), a mesma não poderá ser cumulada com a infração de falta de pagamento de ICMS próprio, pertinente a operações de saída interna das mesmas mercadorias (ST “para frente”), uma vez que a entrada da mercadoria em território paulista já foi objeto de autuação. Da mesma forma, não há que se falar em atuação por crédito indevido do ICMS próprio quando o contribuinte também é substituto tributário nas saídas internas.

Nessa lógica de raciocínio, é possível afirmar que, quando o contribuinte efetivamente for substituto tributário nas

aquisições interestaduais e o AIIM for lavrado somente com base em referidas operações, ao fisco não é permitida a glosa do crédito³, mas, tão somente, a imputação da conduta de escrituração indevida como “meio” necessário à concretização da conduta principal; circunstância em que, para guardar relação lógica com os demais elementos do Auto de Infração, quando penalizado, o contribuinte obrigatoriamente deve sê-lo com base no artigo 85, V, “a”, da Lei 6374/89.

Tanto isso é verdade, que no AIIM n. 4.062.686-6, de forma acertada, o fisco assim o fez; sendo certo, ainda, que referida assertividade do relato infracional e da multa imposta, bem como a congruência entre os mesmos, permitiu à Câmara Superior do TIT/SP aplicar o “Princípio da Consunção”, por ocasião do julgamento do RE, em 18.06.2019. Trata-se do voto proferido pelo Juiz Relator José Orivaldo Peres Junior, que entendeu a conduta de escrituração indevida do ICMS-ST como “meio” para a conduta principal da falta de pagamento, cancelando-a.

Situação diversa, no entanto, pode ser observada no julgamento do RO interposto no AIIM n. 4.126.733-3, no qual o “Princípio da Consunção” deixou de ser aplicado. Referida decisão, proferida pela Décima Primeira Câmara Julgadora em 03.09.2021, passou ao derredor do fato de que o contribuinte também é substituto nas operações internas e de que a infração de crédito indevido foi embasada no artigo 278 do RICM/2000, dispositivo cuja redação faz menção ao *ato de escriturar*; concentrando-se, tão somente, na capitulação da multa, equivocadamente embasada no crédito indevido, *in verbis*:

“Na acusação contida no item 2 do Auto, o crédito indevido é consequência da emissão das notas fiscais, nas saídas internas seguintes, sem o destaque do imposto, vez que as entradas ocorreram sujeitas ao regime de ST... As condutas infracionais são diversas e

independentes, não servindo uma delas como meio para a obtenção dos resultados obtidos com a outra”.

Diante do quanto exposto, nunca será exagerado repisar a afirmação de que, na sistemática de recolhimento do ICMS-ST, além do segmento em que se enquadra a mercadoria, sempre deverá ser observada a *natureza da operação tributária realizada*, pois, somente o olhar preciso sobre referidas circunstâncias será capaz de determinar a incidência ou não do ICMS-ST, delimitando, ainda, a própria *matéria tributável*.

Ademais, não é difícil concluir pela necessidade premente de um olhar mais cauteloso, por parte do fisco, em relação à lavratura dos Autos de Infração de ICMS-ST. A cautela se faz necessária na medida em que, a depender da forma como o AIIM é lavrado, o julgamento realizado no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de SP poderá ser mais benéfico ou prejudicial ao contribuinte, consoante decisões apontadas neste estudo.

Gisele Borghi Buhler

99. ITCMD sobre heranças e doações no exterior.

Não aplicação da decisão do STF pela Câmara Superior do TIT

Em 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 851.108 (Tema n. 825) e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 6.826, declarou a inconstitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (ITCMD) sobre heranças e doações do exterior. Com isso, os valores recebidos por brasileiros por heranças ou doações originadas no exterior não devem ser oferecidos à tributação do ITCMD.

Contudo, em março de 2022, o STF entendeu, nos autos da ADIn n. 6.826, pela modulação dos efeitos de sua decisão, sendo, portanto, autorizada a cobrança do ITCMD até o dia 20 de abril de 2022 (data em que ocorreu a publicação do acórdão do RE n. 851.108), ficando vedada a cobrança do imposto a partir desta data, enquanto não for expedida Lei Complementar regulamentando a cobrança.

Apesar do posicionamento acima mencionado, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (“TIT-SP”) tem se manifestado, até o momento, no sentido de manter a cobrança do ITCMD que é exigido por meio de autos de infração e imposição de multa (“AIIM”). Em artigo publicado nesta coluna, Rodrigo Helfstein, Pesquisador do NEF-FGV/SP, já havia apontado a oscilação da jurisprudência do TIT sobre a Aplicabilidade de Precedentes de Tribunais Superiores. Em relação ao

tema ora em análise, veja-se, exemplificativamente, um recente julgado.

Uma herdeira e seus irmãos, em razão do recebimento de participação societária de uma empresa estrangeira por conta do falecimento de seu pai, ajuizaram, em dezembro de 2017, o mandado de segurança n. 1059056-89.2017.8.26.0053 com a finalidade de ver afastada a incidência do ITCMD sobre suas respectivas heranças, pois os valores são oriundos do exterior, o que torna indevida a cobrança do imposto em razão de inexistir Lei Complementar regulamentando a matéria.

Apesar da impetração do mencionado mandado de segurança, a SEFAZ-SP lavrou, em 2018, o AIIM n. 4.111.851-0, consignando a cobrança do ITCMD sobre a herança (advinda do exterior) recebida por essa herdeira.

Após o regular processamento e andamento do feito, o AIIM mencionado já se encontrava em fase de recurso especial (interposto pela herdeira), mas antes de seu julgamento pela Câmara Superior do TIT-SP, o STF julgou o tema (como mencionado anteriormente) e declarou a impossibilidade da cobrança do ITCMD (i) sobre os fatos geradores ocorridos a partir de 20 de abril de 2021 e (ii) sobre os fatos geradores ocorridos antes de 20 de abril de 2021 para os contribuintes que, até aquela data, já tivessem ajuizado ação para questionar a incidência do imposto.

Assim, com base na decisão exarada pelo STF nos autos do RE n. 851.108 (Tema n. 825) e da ADIn n. 6.826, ter-se-ia possível o cancelamento do AIIM n. 4.111.851-0, visto que, apesar de o lançamento tratar de fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2016, a herdeira ajuizou ação judicial em dezembro de 2017, de modo que ela se enquadraria na ressalva da modulação dos efeitos (item ii do parágrafo antecedente).

Por conta disso, a Câmara Superior do TIT-SP, quando do julgamento do recurso especial interposto pela herdeira nos autos do AIIM n. 4.111.851-0, poderia se manifestar de ofício pelo cancelamento da cobrança, visto a autorização do inciso I do artigo 28 da Lei n. 13.457/2009¹ e o efeito vinculante à administração pública, determinado pelo § 2º do art. 102 da Constituição Federal²

Frise-se, inclusive, que a Câmara Superior do TIT-SP, quando do julgamento do AIIM n. 4.032.789-9, reconheceu, de ofício, por força da nova Súmula n. 10 do TIT-SP, a limitação dos juros à Taxa SELIC (vide artigo publicado em 06.07.2022 por Michelle Cristina Bispo sobre o tema).

Por conta disso, restou evidenciada a possibilidade de a Câmara Superior do TIT-SP analisar de ofício a aplicação do leading case do STF, visto que, em outras oportunidades (como a acima mencionada), apesar de o contribuinte não ter pleiteado a apreciação de tal matéria, a Câmara Superior julgou o tema favoravelmente ao sujeito passivo, em atendimento ao princípio da eficiência administrativa.

Contudo, não foi o que ocorreu no caso do AIIM n. 4.111.851-0 (ora em análise), visto que, apesar de a herdeira, em seu recurso especial (“REsp”), ter pleiteado a aplicação ao caso do entendimento manifestado pelo STF nos autos do RE n. 851.108 (Tema n. 825) e da ADIn n. 6.826 (o que seria possível,

¹ Artigo 28 – No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I – em ação direta de inconstitucionalidade;

² Art. 102. (...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

inclusive, por força do inciso I do artigo 28 da Lei n. 13.457/2009), a Câmara Superior do TIT-SP, por unanimidade de votos, em 06.09.2022, negou seguimento ao Recurso Especial da herdeira nesse ponto.

O voto do juiz relator, Dr. Fábio Henrique Bordini Cruz, acompanhado unanimemente, foi no sentido de que, “[q]uanto ao pedido subsidiário de cancelamento do AIIM pela aplicação do entendimento exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP (v. item V.1. do REsp), deixo de conhecer do apelo, pois a recorrente deixou de indicar acórdão paradigma a suportar o apelo, em ofensa ao art. 49 da Lei n. 13.457/2009 e art. 114 do Dec. 54.486/2009”.

Participaram do julgamento, além do relator, os juízes João Carlos Csillag, Valério Pimenta de Moraes, Maria Augusta Sanches, Edison Aurélio Corazza, Alberto Podgaec, Marco Antônio Veríssimo Teixeira, Carlos Afonso Della Monica, Klayton Munehiro Furuguem, Isabel Cristina Omil Luciano, Maria do Rosário Pereira Esteves, Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, Carlos Américo Domeneghetti Badia, Cacilda Peixoto, e Argos Campos Ribeiro Simões (Presidente).

Diante disso, apesar do posicionamento do STF favorável aos contribuintes (exarado nos autos do RE n. 851.108 – Tema n. 825 – e da ADIn n. 6.826), a Câmara Superior do TIT-SP manteve a cobrança do ITCMD incidente sobre herança oriunda do exterior.

Bruno Romano

100. ICMS-ST: correção monetária do indébito tributário, restituição ou ressarcimento

Câmara Superior classifica os valores como crédito extemporâneo, impedindo a atualização

No âmbito do Projeto Observatório de Jurisprudência do TIT-SP, o presente artigo, publicação número 100 da segunda fase da pesquisa, tem por escopo analisar a possibilidade de atualização dos valores a serem ressarcidos em razão da diferença gerada pela apuração do ICMS substituição tributária, nos termos da Portaria CAT nº 17/99.

Nesse contexto, nossa análise recai sobre o acórdão proferido pela Câmara Superior no AIIM 4.125.805-8, em 29 de setembro de 2022, no qual foi provido parcialmente o Recurso Especial interposto pela Fazenda, por maioria (11 a 5).

A autuação decorre de creditamento indevido de ICMS com infração ao artigo 61, §2º, do RICMS/2000, tendo em vista que o crédito escriturado foi registrado a destempo com a respectiva atualização. Não se discute o crédito em si, mas tão somente a correção monetária. Em sua defesa, o contribuinte alega ter direito à correção dos valores passíveis de ressarcimento de substituição tributária, pois a metodologia de cálculo prevista pela Portaria CAT n. 17/99 obstava parte do crédito a que teria direito. Ressalta, ainda, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em especial o REsp n. 1.035.847, autoriza o procedimento adotado pelo contribuinte, visto que obstaculizado injustamente o creditamento pelo Fisco.

A Portaria CAT n° 17/99, que disciplina os procedimentos de complemento e ressarcimento do ICMS retido por substituição, previa método de apuração que foi obrigatório de julho de 1999 até o final de 2015, facultado em 2016 e revogado a partir de 2017, data em que passou a ser obrigatória a metodologia corrigida pela Portaria CAT n. 158/15¹.

Nos termos dos artigos 3º e 4º da referida Portaria 17/99, o montante a ser ressarcido deveria ser calculado a partir da diferença entre a base de cálculo utilizada para cálculo do imposto recolhido pelo regime de substituição tributária e o valor de aquisição interestadual, aplicando-se a alíquota interna prevista para o produto, o que ensejava ressarcimento a menor. Para exemplificar, o quadro a seguir demonstra que por essa metodologia a restituição seria de 9, enquanto o correto seria de 15:

Pagamento antecipado – Cálculo do imposto	
Valor NF – Aquisição interestadual	R\$ 100
ICMS destacado	R\$ 12
Base de Cálculo ICMS-ST antecipado (MVA 50%)	R\$ 150
ICMS-ST antecipado (18%)	R\$ 15
Cálculo do ressarcimento pela Portaria CAT n° 17/99	
Apuração da diferença das bases	R\$ 150 (-) R\$ 100 = R\$ 50
Aplicação da alíquota interna	R\$ 50 (*) 18% = R\$ 9
Montante do ressarcimento	R\$ 9

A necessidade de correção da metodologia da Portaria CAT n. 17/99, adotada para a modalidade de restituição de valores em operações interestaduais, foi objeto de diversas respostas a consultas formuladas pelos contribuintes, entre elas a **RC**

¹ Nesse sentido, verificar <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/st/Paginas/RetrospectoHistorico.aspx>

2341/2013, sendo ao final confirmado pela Fazenda estadual que a metodologia de cálculo estava equivocada ao reconhecer o direito ao ressarcimento somente da parcela resultante da aplicação da alíquota interna sobre o MVA (no exemplo acima, R\$ 9), quando o correto seria o ressarcimento integral do ICMS-ST antecipado (no exemplo acima, R\$ 15), com o consequente reconhecimento do direito dos contribuintes à restituição da diferença do saldo ressarcido a menor ou seja, R\$ 6.

No julgamento do AIIM 4.125.805-8, a Câmara Superior do TIT, considerando que o contribuinte se creditou de ICMS do período de 2009 a 2012, na GIA de 2014, corrigidos monetariamente (no exemplo acima, R\$ 6 atualizados), deu provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda, por maioria, por entender que os valores ressarcidos referem-se a crédito extemporâneo e por essa razão, o contribuinte não poderia atualizar os valores, nos termos da **Súmula 03/2003**. Note que não se questiona o ressarcimento em si (no exemplo, R\$ 6), mas a correção monetária acrescida ao valor do principal ressarcido.

Diferente da relatora juíza Cacilda Peixoto, que foi seguida pela maioria do colegiado, o juiz Edison Aurélio Corazza, apresentou voto vista, entendendo pelo não conhecimento do recurso fazendário, ressaltando que o caso não é de crédito extemporâneo, mas sim de indébito tributário, restituição ou ressarcimento:

Saldo credor do ICMS é um conceito próprio, decorrente da sistemática constitucional não cumulativa do imposto, e definido pela legislação, no caso, pelo artigo 24, III, da Lei Complementar 87/1996. Nas minhas palavras: saldo credor do ICMS é o resultado da apuração do ICMS, quando o montante de créditos escriturados (no período ou transportado de períodos anteriores) supera o de débitos registrados no período de apuração, o que enseja o

transporte desse saldo para o próximo período de apuração.

Por sua vez, o crédito extemporâneo é um crédito legítimo não escriturado em época própria, sendo aproveitado em momento futuro, antes do termo final de sua decadência. Já a decisão recorrida, no quanto formalizado em voto vista vencedor e discordante do relator do ordinário considerou que, no caso dos autos, o lançamento fiscal não se refere a correção monetária de saldo credor, ou de crédito extemporâneo, mas sim de indébito tributário, restituição ou ressarcimento, instituto diverso. (...) Concluindo, quanto ao mérito, impossível conhecer do recurso, posto que nenhum dos paradigmas apresentados tratam de correção monetária de restituição do indevidamente pago, assim como não o faz a Súmula 03/2003. (...)

Como bem destacado pela decisão recorrida, **“o contribuinte não deu causa à restituição a menor e, por isso, tem o direito à atualização do complemento da restituição do ICMS, seja com base na posição do STJ sobre crédito escritural (RESP n. 1.035.647, representativo da controvérsia, que vincula à administração pública), seja pelo regramento previsto para pagamento a maior do arts. 165 e 167, do CTN, pois o que se pretende é evitar o locupletamento indevido ou sem causa de uma das partes”**.

A questão é relevante pois demonstra a diferença de entendimento dos Juízes acerca da possibilidade de atualização desses valores, principalmente por entenderem de forma diversa sobre a natureza do crédito.

Não há dúvidas que o ICMS-ST e o ICMS possuem a mesma materialidade e se sujeitam ao princípio da não cumulatividade, porém o crédito escritural decorrente do regime da não

cumulatividade não pode ser confundido com a garantia constitucional de imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (artigo 150, §7º, CF).

De fato, caso o referido crédito fosse considerado extemporâneo, ou seja, crédito escritural decorrente do regime da não cumulatividade não registrado em época própria, como entendeu a Juíza Relatora, não seria possível a atualização desses valores, uma vez que encontra óbice na Súmula 03/2003 do TIT.

Todavia, em sendo indébito tributário restituição ou ressarcimento, como sustentado no voto divergente, é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago a maior, devidamente atualizado, nos termos dos artigos 165 e 167 do CTN e 10 da LC 87/96, visto que a simplificação de arrecadação tributária não pode deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes, sob pena de enriquecimento ilícito do erário.

Neste sentido, vem decidindo o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, como se verifica da ementa proferida no processo 1030006-47.2019.8.26.0053:

“AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS Substituição Tributária. Pedidos administrativos de ressarcimento. Deferimento apenas do montante originariamente recolhido do imposto. Pretensão de declaração do direito à atualização monetária dos valores ressarcidos. Possibilidade, inclusive para os casos em que o fato gerador presumido não se realizar. Previsão expressa nos artigos 150, §7º, da Constituição Federal e 10, §1º, da Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/96). Precedentes do STJ e deste Tribunal de Justiça. Incidência da Taxa SELIC (Súmula n. 523 do STJ)”.

De todo modo, cabe lembrar que o contribuinte só realizou o creditamento desses valores em período posterior por conta da sistemática trazida pela Portaria CAT nº 17/99 (posteriormente alterada) e que, somente após o reconhecimento da Fazenda, por meio de solução de consulta, foi possível aproveitar da diferença.

Como se verifica, ainda que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 593.849/MG (tema 201), tenha concluído que o artigo 150, §7º, da CF autoriza a restituição da diferença do ICMS-ST pago a mais, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, ainda é possível observar desafios a serem enfrentados, tal como a discussão debatida no AIIM 4.125.805-8, relativa ao direito à atualização monetária do ressarcimento na substituição tributária.

Erika Garcia Cunha Melo
André Montenegro Bertolino