



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
14	5012521-7	2023	5012521-7	QUINTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA TREVISO COMERCIO DE COSMETICOS LTDA TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA, ALLCREAM DISTRIBUIDORA DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA
Relator:	LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

Ementa:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PRODUTOS DE HIGIENE E COSMÉTICOS – FRAUDE E CONLUÍO ENTRE FABRICANTE E DISTRIBUIDORA INTERPOSTA – ARBITRAMENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO – AIIM LAVRADO DIRETAMENTE CONTRA O SUBSTITUÍDO (ATACADISTA) COMO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL – AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO PROBATÓRIA DA CONDUTA DA AUTUADA – IMPOSSIBILIDADE DE REORGANIZAÇÃO DO FUNDAMENTO DO LANÇAMENTO EM SEDE DE JULGAMENTO – ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – NULIDADE DO AUTO – RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO – RECURSOS DAS SOLIDÁRIAS E RECURSO DE OFÍCIO PREJUDICADOS.

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

1. Os Recorrentes (Contribuinte e Solidários) sofreram a lavratura de auto de infração e imposição de multa expedido em 13/07/2023, com a seguinte acusação (fls. 01/02):

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO

1. Deixou de pagar o ICMS devido no valor total de R\$ 767.036,08 (setecentos e sessenta e sete mil e trinta e seis reais e oito centavos), no período de outubro de 2021 a dezembro de 2022, em montantes indicados nos Demonstrativos 1 e 2, todos juntados e partes integrantes deste auto de infração. Ocorre que com subterfúgios, detalhados em relatório circunstanciado anexo, e em conluio com as empresas ali qualificadas, as quais respondem solidariamente pelo imposto reclamado, mascarou e diminui os valores das operações de venda e compra que serviram de base cálculo para apuração do imposto devido por substituição tributária. Juntados elementos probatórios da infração cometida.

INFRINGÊNCIA: Art. 265, inc. I, Art. 493, inc. II, Art. 47 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "I", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89.

Infração referente a: Substituição Tributária

2. O feito está muito bem relatado até 11/02/2025 às fls. 1057/1064, conforme termos contidos no relatório integrante da decisão da DTJ – que adoto e transcrevo:

“3. O lançamento teve origem nos trabalhos fiscais determinados pelas Ordens de Serviço Fiscal (OSFs) nºs 00.0.00232/22-1, 00.0.00230/22-4 e 00.0.00229/22-2.

4. Os Contribuintes TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA (TBC) e ALLCREAM DISTRIBUIDORA DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA (ALLCREAM) foram incluídos como responsáveis solidários.

5. Devidamente notificada em 21/08/2023, conforme fls. 904/ 905, a TREVISÓ COMÉRCIO DE COSMETICOS LTDA (TREVISÓ) apresentou tempestivamente sua Defesa, às fls. 948/987, como também sua petição de fls. 1035/1052 alegando, em síntese:

5.1. Inexistência de fundamento legal para a cobrança do ICMS-ST Complementar.

5.1.1. Não há respaldo legal para a cobrança do ICMS-ST Complementar antes de 15/01/2021, data em que passou a vigorar a nova redação do art. 265, inc. I, do RICMS, alterada pelo Decreto nº 65.471, de 14 de janeiro de 2021, que constitui o fundamento legal da acusação fiscal.

5.1.2. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 15/01/2021, cumpre reconhecer que a referida previsão não abrange a totalidade dos contribuintes substituídos, mas apenas aqueles responsáveis pela realização da operação ou prestação ao consumidor final, conforme entendimento ratificado pelo art. 35-A da Portaria CAT 42/2018. No mesmo sentido, o parágrafo único do art. 265 do RICMS e o art. 2º da Portaria CAT 25/2021 limita o regime optativo de tributação da substituição tributária aos contribuintes do segmento varejista.

5.1.3. Ocorre que a Impugnante não atende aos requisitos previstos para a cobrança do ICMS-ST Complementar, pois atua no comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, conforme evidenciado pelo seu CNAE 4646-0/01 e cuja prova consta tanto da página inicial do AIIM, como do Relatório Circunstanciado (fls. 08/14).

5.1.4. A realização de operações de venda no atacado NÃO destinadas ao consumidor final, mas sim ao comércio varejista, também se encontra comprovada pelas cópias dos DANFES que instruem o AIIM (fls. 850/858) e pelos dados das Notas Fiscais Eletrônicas de venda relacionadas nos Demonstrativos 1 e 2 (fls. 16/849), as quais indicam a inscrição estadual de todos os estabelecimentos destinatários das mercadorias.

5.1.5. Tais documentos evidenciam que a cobrança do ICMS-ST Complementar está sendo realizada sobre operações intermediárias promovidas por empresa atacadista, sem respaldo legal, inclusive em relação às operações realizadas entre o período de Outubro/2021 a Dezembro/2022, onde se aplica o mesmo entendimento das operações anteriores a 15/01/2021, razão pela qual deve ser integralmente cancelada.

5.2. Inexistência de prova de conluio e/ou fraude fiscal.

5.2.1. O AIIM não apresenta nenhuma prova ou indício circunstancial de vinculação ou relação entre a Impugnante e as solidárias, limitando-se à afirmação da existência de um suposto grupo empresarial entre tais empresas, sem nenhuma justificativa para tanto.

5.2.2. Na condição de substituída, a Impugnante não era responsável pela apuração da base de cálculo do ICMS-ST e de seu recolhimento, nem tinha qualquer ingerência sobre os valores das mercadorias vendidas pela TBC e pela ALLCREAM, não podendo ser acusada de ter diminuído e mascarado valores que serviram para a apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

5.2.3. Apesar de a Impugnante ser acusada de ter atuado em composição com outros grupos empresariais, o AIIM não menciona quais seriam esses outros grupos, nem apresenta provas ou justificativas que fundamentem essa acusação.

5.2.4. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmado no Recurso Especial nº 1.689.431/ES, a caracterização de grupos empresariais ou econômicos, marcada pela unidade de direção e controle entre as empresas, depende da demonstração de diversos fatores, tais como: (i) Composição societária idêntica ou semelhante; (ii) Participação de um mesmo grupo familiar ou grupo de investidores; (iii) Compartilhamento de recursos, tais como instalações, equipamentos, mão-de-obra, linhas de crédito, fornecedores e clientes; (iv) Subordinação de uma empresa a outra; nenhum deles presente no caso.

5.2.5. A ausência de documentos ou elementos comprobatórios da infração evidencia que o AIIM não cumpre os requisitos mínimos previstos no art. 34 da Lei nº 13.457/2009.

5.3. Subsidiariamente, erro na apuração e cobrança do ICMS-ST Complementar.

5.3.1. O ICMS-ST Complementar apurado no AIIM desconsidera todos os valores de ICMS-ST já recolhidos pelo substituto tributário (TBC) nas etapas anteriores, apesar de tais recolhimentos terem sido expressamente admitidos, ainda que por base de cálculo supostamente subfaturada.

5.3.2. Analisando-se os Demonstrativos 1 e 2, verifica-se que houve a aplicação indistinta da alíquota de 25%, com base

no art. 55, inc. IV, do RICMS, para todas as mercadorias, inclusive xampus para cabelo, embora esta mercadoria seja excepcionada pelo referido dispositivo, sujeitando-se à alíquota de 18%, nos termos do art. 52, inc. I, do RICMS.

5.3.3. O débito fiscal foi apurado mediante aplicação de taxas de juros superiores à Taxa Selic, em desacordo com a Súmula nº 10 do TIT/SP.

5.3.4. A limitação prevista na referida Súmula se aplica também à atualização dos valores básicos da multa de ofício.

5.4. Face ao exposto, conclui e requer que seja cancelada a presente exigência fiscal, em razão (i) da ausência de fundamento legal para a cobrança do ICMS-ST Complementar e (ii) da ausência de provas de conluio e/ou sonegação por parte da Impugnante. Em caráter subsidiário, solicita o cancelamento do imposto apurado a maior, em razão (i) da falta de dedução dos valores de ICMS-ST já recolhidos pelo substituto tributário, (ii) da aplicação indevida da alíquota de 25% sobre operações de comercialização de xampu para cabelos (NCM 3305.10.00), em face da alíquota correta de 18%, e (iii) da cobrança de juros e multa com base em índices superiores à Taxa Selic.

6. Por sua vez, a Solidária TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA, devidamente notificada em 21/08/2023, conforme fls. 902/ 903, apresentou tempestivamente sua Defesa, às fls. 910/930, alegando, em síntese:

6.1. Preliminarmente:

6.1.1. Os dispositivos elencados pela Fiscalização tratam da falta de recolhimento do ICMS pelo substituto tributário, mas a descrição dos fatos aponta que houve recolhimento do ICMS-ST. Logo, há erro de enquadramento legal, o que constitui violação ao art. 142 do CTN.

6.2. No mérito:

6.2.1. O AIIM teve com base presunção de fraude, não tendo havido apuração de interdependência entre as empresas atuadas ou de prática de ato doloso ou fraudulento pela Impugnante.

6.2.2. A Impugnante realiza operação de circulação de mercadorias com diversas empresas e foi incluída como responsável solidária apenas por fazer parte da cadeia produtiva das mercadorias comercializadas pela Atuada.

6.2.3. A Fiscalização somente analisou os preços praticados nas etapas posteriores às saídas da Impugnante que, em tese, foram muito superiores aos praticados no início da cadeia, para, assim, presumir que o ato teve como objeto suprimir o recolhimento do ICMS-ST.

6.2.4. A venda de mercadoria abaixo de seu custo operacional não constitui uma infração sem que haja a devida apuração da ilicitude perante o mercado, o que não ocorreu no caso em tela.

6.2.5. A Impugnante não tem qualquer controle sobre os preços praticados pelos contribuintes situados nas etapas posteriores da cadeia de circulação e não pode ser responsabilizada pela irregularidade por estes praticada, em respeito ao princípio da personalidade jurídica.

6.2.6. Nos termos do art. 267, inc. II, do RICMS, apenas haverá cobrança do imposto do contribuinte substituído em caso de dolo, fraude ou simulação, o que não se verifica no presente caso.

6.2.7. De acordo com jurisprudência do STJ, o ICMS-ST não pode ser exigido de terceiro que não possua relação com o fato gerador, sob pena de violação ao art. 128 do CTN.

6.2.8. A análise dos arts. 134 e 135 do CTN inviabiliza a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido por substituição tributária ao contribuinte substituído.

6.3. Multa confiscatória.

6.3.1. Conforme entendimento recente das Cortes Superiores, multas isoladas que ultrapassem o valor do lançamento principal possuem efeitos confiscatórios, colidindo com o art. 150, inc. IV, da Constituição Federal.

6.4. Inconstitucionalidade do cálculo de juros e correção monetária.

6.4.1. O § 1º do art. 96 da Lei nº 6.374/89, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.918/2009, que estabelece juros a uma taxa correspondente a 0,13% ao dia, é manifestamente inconstitucional, por infringir o art. 24, inc. I, da Constituição Federal.

6.4.2. Conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos da ADI 442/SP, e pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ/SP), nos autos do Incidente de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000, os índices estaduais não podem exceder a taxa de juros fixada pela União, a qual corresponde à Taxa Selic.

7. Igualmente, a Solidária ALLCREAM DISTRIBUIDORA DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA, devidamente notificada em 21/08/2023, conforme fls. 900/901, apresentou tempestivamente sua Defesa, às fls. 931/ 946, alegando, em síntese:

7.1. Violação ao princípio da legalidade tributária e falta de apuração de dolo do contribuinte substituído.

7.1.1. A Impugnante atua como distribuidora de produtos adquiridos da TBC, mas não tem qualquer relação empresarial com esta que possa caracterizar sucessão ou formação de grupo econômico.

7.1.2. A Impugnante opera com diversas empresas e foi incluída como responsável solidária apenas por fazer parte da cadeia produtiva das mercadorias comercializadas pela Autuada, porém não possui qualquer interesse ou envolvimento na formação do fato gerador do imposto, para fins do art. 11, incs. XI e XII, do RICMS, e do art. 124, incs. I e II, do CTN.

7.1.3. A fabricante das mercadorias figura como substituto tributário na obrigação do ICMS/ST e, portanto, é responsável pelo recolhimento integral do imposto incidente sobre toda a cadeia de circulação.

7.1.4. Não houve investigação de ato doloso ou fraudulento por parte da Impugnante, tendo a Fiscalização lhe atribuído a responsabilidade solidária apenas com base na análise de documentos fiscais e contábeis da fabricante.

7.1.5. Como terceiro de boa-fé, não cabia à Impugnante avaliar eventual supressão do ICMS-ST quando da aquisição das mercadorias, pois tal atribuição incumbe à Secretaria da Fazenda.

7.1.6. Nos termos do art. 267, inc. II, do RICMS, apenas haverá cobrança do imposto do contribuinte substituído em caso de dolo, fraude ou simulação, o que não se verifica no presente caso.

7.1.7. De acordo com jurisprudência do STJ, o ICMS-ST não pode ser exigido de terceiro que não possua relação com o fato gerador, sob pena de violação ao art. 128 do CTN.

7.1.8. A análise dos arts. 134 e 135 do CTN inviabiliza a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido por substituição tributária ao contribuinte substituído.

7.2. Multa confiscatória.

7.2.1. Conforme entendimento recente das Cortes Superiores, multas isoladas que ultrapassem o valor do lançamento principal possuem efeitos confiscatórios, colidindo com o art. 150, inc. IV, da Constituição Federal.

7.3. Inconstitucionalidade do cálculo de juros e correção monetária.

7.3.1. O § 1º do art. 96 da Lei nº 6.374/89, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.918/2009, que estabelece juros a uma taxa correspondente a 0,13% ao dia, é manifestamente inconstitucional, por infringir o art. 24, inc. I, da Constituição Federal.

7.3.2. Conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos da ADI 442/SP, e pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ/SP), nos autos do Incidente de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000, os índices estaduais não podem exceder a taxa de juros fixada pela União, a qual corresponde à Taxa Selic.

8. Nos termos do art. 36, da Lei nº 13.457/2009, o processo foi encaminhado ao Fiscal Autuante, que se manifestou pela manutenção da acusação, ressaltando, porém, sua concordância com a alegação de que não foram deduzidos valores eventualmente destacados a título de ICMS-ST do montante reclamado e de que houve aplicação de alíquota indevida para determinadas mercadorias (xampus para cabelos), o que deveria ser corrigido por intermédio de lançamentos fiscais apropriados, a serem realizados pelo próprio Contribuinte, não cabendo ao Fisco promover a compensação com o débito reclamado, conforme fls. 990/993.”

3. Com base nesse relatório, sobreveio a r. decisão da DTJ (fls. 1056/1082), cabendo destaque sua ementa:

ICMS – Item I.1. Infração relativa ao pagamento do imposto, em decorrência do subfaturamento de operações de venda e compra que serviram de base de cálculo para a retenção do ICMS devido por substituição tributária. Preliminar de erro no enquadramento legal dos fatos afastada. Mérito. As evidências reunidas no processo denunciam a existência de conluio entre o Contribuinte e as Solidárias, com o propósito de manipular os preços e reduzir indevidamente o valor do ICMS-ST. Imposto exigido com fundamento nos arts. 265, inc. I, e 47 c/c 493, inc. II, do RICMS. Relação de interdependência entre as Solidárias, com base no art. 1º, § 2º, Item 2, da Portaria SRE 12/2022. Responsabilidade solidária fundamentada no art. 9º, inc. XII, da Lei nº 6.374/89. Multa. Juros de mora. Súmula TIT/SP nº 10/2017,

4. A d. Representação Fiscal junta às fls. 1105/1109 o Parecer nº 016/RFC/EVB/25 em relação ao Recurso de Ofício, pugnando pela manutenção da decisão de piso, sob o argumento de que os produtos classificados na posição NCM 3305.10 (Xampus) aplica-se a alíquota genérica do ICMS (18%), uma vez que não estão sujeitos à alíquota especial de 25%.

5. Às fls. 1115/1116 as Solidárias TBC PERFUMES e ALLCREAM DISTRIBUIDORAS apresentam as suas contrarrazões ao Recurso de Ofício, basicamente, arguindo na mesma linha sustentada pela d. Representação Fiscal. No mesmo sentido seguiu a Contribuinte-Recorrente, nas contrarrazões aprestadas as fls. 1141/1143.

6. As Solidárias TBC PERFUMES e ALLCREAM DISTRIBUIDORAS interpõem o Recurso Ordinário às fls. 1088/1103 e a Contribuinte-Recorrente apresenta seu Recurso Ordinário às fls. 1118/1138, reafirmando, basicamente, as razões de defesa submetidas à i. 1ª instância administrativa.

7. A d. Representação Fiscal, em resposta aos Recursos Ordinários interpostos, junta às fls. 1148/1178 o Parecer nº 048/RFC/GAD/2025, onde, rebatendo todos os argumentos apresentados pela Recorrente, pugna pelo não provimento do recurso ordinário. Extraio do i. Parecer a matéria devolvida a este Egrégio TIT, *verbis*:

III. Do Recurso Ordinário

3. As Recorrentes responsáveis solidárias TBC PERFUMES e ALLCREM DISTRIBUIDORA apresentam as seguintes alegações:

- Que teria restado consignado pela diligência cumprida pela Fiscalização a pedido da Unidade de Julgamento que “não se verificou nenhuma nota fiscal de emissão atribuída à TBC e destinada diretamente à TREVISO.”. Tal fato demonstraria que não haveria interdependência entre as partes, sendo a TBC mera fabricante dos produtos e não teria qualquer gerência na circulação de bens que ocorre nas cadeias posteriores.

- Os dispositivos apontados como infringidos tratariam especificamente da falta de recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário, todavia, a análise da descrição dos fatos apontados pela Fiscalização mostraria que teria havido recolhimento de ICMS-ST, o que demonstraria que a autuação deveria ser afastada por erro no enquadramento legal, uma vez que os dispositivos elencados tratam da falta de recolhimento do imposto, a qual a própria fiscalização aponta que teria ocorrido.

- Segundo a Fiscalização, a TBC teria realizado operações de saída com emissão de notas fiscais subfaturadas destinadas à ALLCREAM e depois esta teria superfaturado suas vendas à TREVISO. Tais ocorrências decorreriam única e exclusivamente pelo preço praticado nas etapas posteriores da cadeia produtiva, sem dolo ou fraude por parte destas Recorrentes. Tal fato, preço maior ou menor, não se enquadraria como infração na legislação tributária e nem transgrediria normas de proteção à ordem econômica, tratando-se de regular operação comercial.

- Inexistiria qualquer relação de interdependência entre as empresas ou formação de grupo econômico. Sendo assim, não haveria como responsabilizar terceiros. A TBC seria apenas a fabricante dos produtos comercializados pela TREVISO e não teria qualquer controle nos preços praticados pelos demais contribuintes nas etapas posteriores.

- Conforme o art. 267, II, do RICMS, apenas haverá cobrança do imposto do Contribuinte substituído em caso de dolo, fraude ou simulação, o que não se verificaria no caso em tela, “pois se houve ato irregular na cadeia produtiva (este) ocorreu na saída da mercadoria por parte do contribuinte fabricante, ou ainda, na operação realizada pela autuada principal, sem qualquer participação das Recorrentes”

- A multa seria confiscatória.

4. A Recorrente TREVISO COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA apresenta as seguintes alegações:

- A autuação seria nula por inconsistência da capitulação legal. A autuação estaria fundamentada nos arts. 265, I, 493, II e 47 do RICMS. Ocorreria que tais comandos apontariam duas infrações inconciliáveis. A primeira, prevista no art.

265, I, do RICMS indica a falta de pagamento de complementação do ICMS (diferença entre o ICMS devido segundo o preço real e aquele antecipado considerando a base de cálculo presumida) e as segunda, a fraude na apuração do ICMS decorrente da interposição fraudulenta de distribuidora ligada ao fabricante, conducente ao arbitramento do tributo nos termos dos arts. 493, II e 47 do RICMS. O primeiro enquadramento pressuporia a autuação regular dos elos da cadeia produtiva e imporia ao substituído o pagamento de complementação com base no valor real por ele declarado para a operação final, que seria a diferença entre a base de cálculo presumida e o preço efetivo da operação final, sem simulação ou má fé. Já o segundo enquadramento suporia conduta fraudulenta do substituto (declaração de preço subfaturado), impondo a este o pagamento do imposto correspondente entre a base de cálculo presumida por ele fraudulentamente reduzida e a base de cálculo presumida que deveria ter adotado.

- O suposto envolvimento da TREVISÓ na fraude, acaso comprovada, poderia levá-la apenas à condição de solidária, nunca de devedora principal. Esta posição poderia ser ocupada apenas pelo fabricante, que é obrigado por lei ao pagamento do ICMS devido por força do art. 313-E do RICMS. A r. Decisão insistiria em afirmar que “o art. 267, inc. II, “a”, do RICMS permitiria que o imposto não recolhido seja exigido diretamente do contribuinte substituído”. A assertiva não procederia porque (i) o comando pressuporia a ocorrência de fraude, dolo ou simulação – o que jamais teria sido comprovado no caso versado. A r. Decisão teria chegado a afirmar que a TREVISÓ não teria tido ingerência na formação dos preços praticados (fls. 1.076), reconhecendo que a Recorrente não teria tido participação no esquema fraudulento perpetrado pelo fabricante e pelo atacadista, ambos pertencentes ao grupo econômico vendedor dos produtos. Bem como (ii) a r. Decisão invocaria novo fundamento para forçar a sujeição passiva da Recorrente (RICMS, art. 267, II, “a”) que é estranha à capitulação legal original do AIIM, inovando a acusação fiscal e o critério jurídico dela, o que seria terminantemente vedado.

- Teria havido erro na determinação da base de cálculo, pois não teria havido a dedução dos valores pagos nas operações anteriores, tributando o valor integral das notas fiscais emitidas pela TREVISÓ. Se o caso era de aplicação do art. 256, I, do RICMS, tal dedução seria obrigatória, vez que o dispositivo autorizaria unicamente a exigência do complemento do imposto devido.

Caso remanesçam quaisquer débitos nesta autuação, o seu valor deveria ser recalculado, a fim de se deduzirem os montantes de ICMS-ST já recolhidos.”

8. Às fls. 1174/1178, a Recorrente-Contribuinte apresenta os seus memoriais, reafirmando 4 nulidades que atingem, segundo seu entendimento, o lançamento, consubstanciadas, resumidamente, nos seguintes pontos: (i) Inconsistência interna na capitulação da infração, fundada nos arts. 265, I, 493, II, e 47 do RICMS; (ii) Erro na identificação do sujeito passivo; (iii) Deficiência de motivação, e; (iv) Erro na determinação da base de cálculo. No mérito, reforça que o AIIM deveria ser, ainda segundo seu entendimento, cancelado, diante da (v) a inaplicabilidade do art. 265, I, do RICMS, e (vi) a absoluta ausência de comprovação da participação da Recorrente nas práticas alegadas pelo Fisco.

9. Por fim, o feito foi livremente distribuído por sorteio a este Julgador, sem prevenção.

10. É o que basta para relatar.

FUNDAMENTO E DECIDO

11. Conheço dos Recursos Ordinários e de Ofício, por tempestivos e atendidos os requisitos legais para tanto.

DO RECURSO ORDINÁRIO DO CONTRIBUINTE – TREVISÓ COMÉRCIO

12. A controvérsia, tal como posta nos autos, gravita em torno de suposta fraude estruturada no âmbito do regime de substituição tributária aplicável a produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, com destaque para mercadorias da marca EICO, cujo encadeamento fático foi delineado no Relatório Circunstanciado lavrado pelo i. AFRE.

13. A própria Recorrente, ao inaugurar seu Recurso Ordinário, reconhece que a imputação fiscal se ancora no referido Relatório Circunstanciado e, ato contínuo, sintetiza a dinâmica acusatória como um procedimento escalonado, subdividido em três etapas, no qual se teria deslocado artificialmente o momento econômico relevante para a quantificação da base de cálculo presumida do ICMS-ST, com reflexo direto na insuficiência da retenção antecipada e na apuração do tributo

reputado como devido.

14. Para bem delimitar o objeto da imputação e o curso operacional descrito pela Fiscalização, o i. AFRE consignou, no Relatório Circunstanciado, o seguinte “modus operandi”, estruturado em três etapas (fls. 11):

Evidente fica, pela leitura dos casos acima citados, que os autuados, em conluio entre si, ensejaram o “modus operandi” abaixo descrito com o único propósito de lesar o fisco:

1º passo – Fabricante e substituto tributário **TBC** vende ao atacadista interposto **ALLCREAM** produtos **EICO** a preços unitários notadamente subvalorizados, os quais servem de base para apuração e recolhimento do ICMS-ST;

2º passo – Atacadista interposto **ALLCREAM** revende para **TREVISÓ**, produtos **EICO** a valores claramente muito superiores, em comparação aos dos respectivos recebimentos, sem incidência do ICMS-ST, uma vez que já houve o recolhimento em etapa anterior subfaturada.

3º passo – A **TREVISÓ** vende produtos **EICO** para varejistas com preços reais e efetivos das operações comerciais.

15. À luz dessa narrativa, a primeira etapa residiria na saída promovida pela fabricante e substituta tributária TBC para a interposta ALLCREAM, sob valores unitários artificialmente inferiores, que, segundo a acusação, teriam servido de base para a retenção antecipada do ICMS-ST em patamar aquém do que se projetaria a partir do preço efetivamente praticado no mercado.

16. No segundo passo, a ALLCREAM revenderia os mesmos produtos à TREVISÓ por valores significativamente superiores aos de aquisição, sem nova retenção de ICMS-ST, sob a premissa de que o imposto já teria sido recolhido na etapa antecedente, ainda que, na versão fiscal, sobre base artificialmente reduzida.

17. E, no terceiro passo, a TREVISÓ realizaria as vendas subsequentes a varejistas por preços reputados reais e efetivos, etapa que, na perspectiva fiscal, evidenciaria o descolamento entre a base presumida utilizada na retenção original e o preço efetivamente praticado, servindo de parâmetro para a recomposição do valor tributável.

18. A partir desse encadeamento, o i. AFRE afirma estar diante de hipótese que autorizaria o arbitramento do valor da operação para fins de ICMS-ST, invocando os arts. 47 e 493, II, do RICMS/00, conforme registrado no próprio Relatório Circunstanciado, onde assim relatou:

Analísado o mecanismo empregado pelos autuados, fica cristalino que os valores citados no 3º passo anteriormente citado é que deveriam ter servido como base de cálculo para apuração e recolhimento do ICMS.

E conforme disciplinam os art. 47 e art. 493, II, ambos do RICMS/00, o valor da operação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em caso de fundada suspeita de que os documentos fiscais que as amparam não reflitam os preços reais.

Artigo 47 - O valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em hipótese prevista no artigo 493, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2º, III).

Parágrafo único - A contestação do valor arbitrado será feita no processo iniciado pelo lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal.

Artigo 493 - O arbitramento do valor da operação ou da prestação previsto no artigo 47 poderá ser efetuado nas seguintes hipóteses (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2º, III):

(...)

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação;

(...)

Diante do exposto, e consoante base legal supracitada, cobrou-se o ICMS devido, utilizando-se como base de cálculo as saídas promovidas pela TREVISÓ destinadas a varejistas, conforme indicado nos demonstrativos juntados a esta peça acusatória, o qual contempla relação de NNFF emitidas.

19. A partir dessa narrativa, o lançamento foi estruturado, exigindo-se da TREVISO o ICMS-ST tido como devido, valendo-se, como referência empírica para recomposição do valor tributável, das saídas promovidas pela própria autuada principal destinadas a varejistas, tal como consignado no Recurso Ordinário e no Relatório Circunstanciado, que explicita a utilização dessas saídas como base de cálculo para forjar o lançamento.

20. Esse enquadramento fático, ressalte-se, não é apresentado pela Fiscalização como episódio isolado, mas como lógica reiterada de introdução de estabelecimento atacadista interposto ao longo da cadeia de comercialização, com o propósito de subfaturar vendas a montante menores e, por consequência, reduzir a base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS-ST, apontando-se a TREVISO como favorecida pela consequente diminuição do imposto devido por substituição tributária.

21. Nesse contexto, cumpre esmiuçar o exemplo selecionado no Relatório Circunstanciado, no qual se descreve, com base em documentos fiscais específicos, uma elevação expressiva do valor adicionado, apontando-se diferença substancial entre a saída do estabelecimento fabricante para a interposta e a revenda subsequente destinada à TREVISO, com IVA reputado excepcional.

22. Para concretizar a hipótese acusatória, o Relatório Circunstanciado — e, posteriormente, a decisão singular — destacam um exemplo específico extraído da verificação sequencial de documentos fiscais emitidos pela TBC para a ALLCREAM e, em seguida, da ALLCREAM para a TREVISO.

23. Nessa amostragem pontual (apenas 1 NF-e), o i. AFRE registra que, por intermédio da NF nº 62099, de 07/03/2022, a TBC teria vendido à ALLCREAM itens diversos da marca EICO com incidência de ICMS-ST e que, no mesmo dia, a ALLCREAM teria revendido à TREVISO, pela NF nº 1534, os mesmos produtos por valores unitários majorados. Não há descrição exemplificativa da saída promovida pela TREVISO nessa sequência operacional.

24. O Relato Circunstanciado quantifica, nesse recorte, o salto de preços e chama atenção para o índice de valor adicionado, apontado como IVA de 947,77% em determinados itens, exemplificando com kits EICO de condicionador e de shampoo, cuja aquisição pela ALLCREAM junto à TBC constaria ao valor unitário de R\$ 0,90 e revenda da ALLCREAM à TREVISO seria de R\$ 8,53 (CFOP 5405).

25. A decisão singular, ao retomar o mesmo exemplo, assinala que o IVA excepcional — de quase dez vezes o valor de aquisição, na amostragem indicada — não se apresentaria como mera variação marginal de precificação, mas como discrepância de tal magnitude que, em tese, sugere distorções relevantes na formação dos preços, incompatíveis com uma justificativa ordinária de mercado, servindo, portanto, como indício objetivo da artificialidade econômica do arranjo descrito.

26. Esse contexto, na leitura da acusação, reforça a premissa de que teria havido fraude estruturada no eixo fabricante–interposta, tornando relevante estabelecer, desde logo, a relação de interdependência entre TBC e ALLCREAM, por integrarem o mesmo núcleo familiar, o que, segundo o Relato, permitiria coordenação operacional e a transferência de resultados dentro de um mesmo centro de interesses.

27. Nessa linha, a acusação fiscal não se limita ao apontamento do salto de preços, mas procura situá-lo numa estrutura de coordenação entre TBC e ALLCREAM, apresentando a interdependência como elemento explicativo do modelo econômico descrito.

28. O Relatório Circunstanciado registra, expressamente, que a fabricante TBC e a atacadista interposta ALLCREAM se enquadrariam na hipótese de interdependência prevista no item 2, § 2º, do art. 1º da Portaria SRE nº 12/2022, na medida em que filho e genitora, respectivamente, figurariam como titulares das empresas, circunstância indicada como comprovada por consultas cadastrais juntadas aos autos.

29. A decisão singular densifica essa premissa e registra, com base no dispositivo regulamentar invocado, que a interdependência decorreria da constatação de que o sócio titular da TBC é filho da sócia titular da ALLCREAM e, ainda, de que ele teria integrado o quadro societário da ALLCREAM na constituição, retirando-se na mesma data em que sua genitora

ingressou, concluindo tratar-se de empresas orbitando o mesmo núcleo familiar, em cenário apto a viabilizar atuação coordenada.

30. Esse ponto assume relevância não apenas descritiva, mas também interpretativa, porque a lógica econômica subjacente ao subterfúgio narrado pressupõe, em tese, a realocação de resultados dentro de um mesmo centro de interesses, de modo a manter a racionalidade financeira do conjunto.

31. Com efeito, se a fabricante, na etapa em que promove a retenção do ICMS-ST, opera com preços subavaliados, reduz-se o custo tributário antecipado na origem, ao mesmo tempo em que a margem econômica é deslocada para a atacadista interposta, que revende por valor significativamente superior, próximo aos patamares praticados no mercado.

32. Sob tal ótica, a operação só se mostra financeiramente coerente quando a aparente compressão do resultado em um polo é neutralizada pelo ganho extraordinário do outro, em ambiente de coordenação e interdependência, delineando-se a hipótese de grupo empresarial instrumentalizado para a redução da carga do ICMS-ST, na forma descrita pela acusação.

33. O Relatório Circunstanciado afirma, no plano acusatório, que TBC e ALLCREAM teriam constituído um grupo empresarial voltado a reduzir o recolhimento do imposto devido por substituição tributária relativo a produtos EICO comercializados pela TREVISIO.

34. Ainda nesse mesmo plano, a Fiscalização registra que, a partir da identificação dessa engrenagem, buscou quantificar, de modo proporcional, a participação das operações advindas do eixo TBC–ALLCREAM no universo das aquisições da atuada principal, apurando o percentual de 9,96% dos bens adquiridos pela TREVISIO provenientes da ALLCREAM, critério que foi utilizado na modelagem da corresponsabilização, passando a TREVISIO à condição de devedora tributária principal (sujeito passivo do ICMS-ST).

35. Em outras palavras, a concentração de 9,96% foi mobilizada como parâmetro de atribuição de responsabilidade solidária “na medida das participações”, com o reforço argumentativo de que a TREVISIO seria a beneficiária econômica do subfaturamento ocorrido na etapa antecedente, sem que, nesse ponto, se descrevam, em termos individualizados, atos próprios de comando ou de gerência da atuada sobre a formação de preço a montante.

36. Pelo contrário, a r. decisão de piso estabiliza o entendimento de que, mesmo sem a Recorrente ter participado da formação de preços, ela deveria ser responsabilizada apenas porque seria favorecida pelo custo menor tributário auferido ilegalmente na etapa anterior, cabendo aqui transcrever o trecho onde o i. Julgador Tributário sintetiza o entendimento:

“40. A atuação da TREVIDO em conluio com o Grupo TBC/ALLCREAM restou bem caracterizada, não por ela ter tido ingerência na formação dos preços praticados pelo referido Grupo, mas por ter sido diretamente favorecida pelo esquema fraudulento, com volume de operações nada desprezível.”

37. Esse ponto, como se verá, exige reflexão detida, pois o conluio teria sido caracterizado apenas por ter sido possivelmente favorecida pelo “esquema fraudulento”, com volume de operações nada desprezíveis.

38. Digo possivelmente, porque o AIIM escancara o elevado IVA – e consequentemente, o Lucro – apurado pela distribuidora interposta, integrante do núcleo familiar da fabricante, porém não traz qual demonstrativo de anomalia financeira, entre as aquisições e vendas realizadas pela Recorrente. Aliás, por diversas passagens, afirma de essas aquisições já se dariam pelo valor ajustado ao de mercado.

39. Logo, se mostra imperiosa a reflexão. Isso porque o contencioso administrativo fiscal não se satisfaz com a mera proclamação do ilícito. A presunção de legitimidade do ato administrativo não se confunde com autorização para que o lançamento se converta em narrativa autorreferente, na qual a acusação se sustentaria pelo simples fato de ter sido enunciada.

40. A exigência de motivação e de fundamentação não se restringe à indicação dos dispositivos tidos por infringidos, nem à repetição de fórmulas genéricas sobre conluio e subterfúgio, tampouco à presunção de conduta dolosa apenas a partir da constatação de eventual interesse econômico na cadeia.

41. Quando se invocam dolo, fraude e simulação, reclama-se densidade argumentativa e probatória compatível, com explicitação do nexo entre fatos e normas e, sobretudo, com a identificação do conjunto de elementos que sustenta a imputação dirigida a cada sujeito passivo, pois a defesa somente é efetiva quando conhece, com clareza, o que exatamente lhe é imputado e com base em quais provas isso se sedimenta.
42. Nessa perspectiva, não basta ao lançamento reproduzir, em bloco, uma tese acusatória ou remeter, em termos genéricos, a relatórios e demonstrativos, sem individualizar os suportes fáticos que se pretende atribuir ao contribuinte autuado.
43. O direito de defesa pressupõe que o contribuinte consiga compreender, com clareza, quais condutas lhe são atribuídas e quais provas, concretamente, amparam essa atribuição.
44. Do contrário, instaura-se uma dinâmica processual empobrecida e circular, na qual a Fiscalização afirma a existência de fraude e o contribuinte, sem conhecer a individualização probatória do que lhe é imputado, limita-se a responder por negativa igualmente genérica, em fórmula defensiva quase inevitável de que “não pratiquei o ilícito”.
45. O processo, então, deixa de ser um debate racional sobre fatos e provas e passa a orbitar em torno de afirmações e negações abstratas, sem que se produza o indispensável confronto analítico. Nessa hipótese, o peso probatório se esvazia no plano concreto e a controvérsia passa a ser resolvida por enunciados, e não por demonstrações, o que não se compatibiliza com o devido contraditório no âmbito deste contencioso.
46. A individualização probatória é ainda mais indispensável quando a acusação pretende irradiar efeitos para além do núcleo onde se teria dado a manipulação principal, alcançando elos subsequentes da cadeia.
47. Se a imputação é de fraude estruturada, conluio e simulação, não basta que tais expressões sejam lançadas como rótulos jurídicos.
48. É necessário que o processo exponha, de modo verificável, os elementos que demonstrem, para cada participante, a natureza de sua contribuição, a ciência do artifício e a materialidade do comportamento reputado reprovável. Sem isso, o lançamento se aproxima de uma afirmação genérica e não entrega ao sujeito passivo o mínimo de cognoscibilidade sobre a acusação, indispensável ao contraditório efetivo.
49. Estabelecida essa premissa, passa-se à reconstrução do quadro fático tal como delineado pela própria Fiscalização no Relatório Circunstanciado, em que se descreve a operação por etapas e se indicam, com exemplos e documentos fiscais, os elementos invocados para sustentar a tese acusatória no que tange à Recorrente TREVISÓ, a saber:

Apenas descrição do esquema fraudulento, sem correlação direta com conjunto probatório – em relação à TREVISÓ

*A fraude consiste na introdução, ao longo da cadeia de comercialização de produtos higiene pessoal, perfumaria e cosméticos – HPPC -, de estabelecimento atacadista interposto – autuado solidário ALLCREAM - com o objetivo de subfaturar vendas com destino a empresa autuada principal – **TREVISÓ – favorecida com a consequente diminuição do ICMS devido por substituição tributária a ser pago**. Com isto, o substituto tributário e fabricante – autuado solidário TBC – que detém a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST nos termos do art. 313-E do RICMS/00, “revende” as mercadorias ao distribuidor interposto ALLCREAM sob o CFOP 5.401- “venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto (op. Internas)” por preços visivelmente diminutos, quando comparados às operações subsequentes das mesmas mercadorias, realizadas pela ALLCREAM e destinadas à TREVISÓ sob o CFOP 5.405 – “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído (op. Internas)”, sem destaque do ICMS próprio ou ST.*

[...]

2º passo – Atacadista interposto ALLCREAM revende para TREVISÓ, produtos EICO a valores claramente muito superiores, em comparação aos dos respectivos recebimentos, sem incidência do ICMS-ST, uma vez que já houve o recolhimento em etapa anterior subfaturada.

3º passo – A TREVISO vende produtos EICO para varejistas com preços reais e efetivos das operações comerciais.

[...]

E em relação aos produtos recebidos das demais empresas envolvidas no esquema de subfaturamento, foram igualmente lavrados os AIIMS nºs 5.012.519-9, 5.012.520-5 e 5.012.522-9, em face da TREVISO e outros responsáveis solidários, na razão das suas participações na sonegação do imposto.

50. Em síntese, no que toca especificamente à TREVISO, a imputação fiscal se reduz a afirmar que a atuada teria sido favorecida pela diminuição do ICMS-ST retido a menor na origem, sem, contudo, individualizar a forma, a extensão e o nexo causal concreto desse suposto favorecimento no plano da conduta, isto é, sem demonstrar como a Recorrente teria participado, conscientemente, da engrenagem fraudulenta descrita.

51. Tanto assim que os próprios autos registram benefício econômico expressivo auferido pela interposta ALLCREAM, que adquire mercadorias do fabricante pertencente ao seu núcleo familiar por valores irrisórios, e as revende à TREVISO por valores substancialmente maiores.

52. Ainda assim, a Fiscalização não confecciona acusação específica, no sentido de que a TREVISO também tenha adquirido por valor artificialmente inferior, de modo a obter margem extraordinária de lucro, limitando-se a situá-la como destinatária e como referência de preço real nas saídas subsequentes.

53. Fato é que não se aponta, no acervo documental coligido, elemento que individualize conduta própria da TREVISO apta a evidenciar sua efetiva participação no esquema fraudulento engendrado nas etapas anteriores, inexistindo demonstração material de vínculo de comando, coordenação ou ingerência sobre o eixo fabricante–interposta.

54. Não se identifica, por exemplo, identidade ou similitude de composição societária, controle direto ou indireto relevante, inserção em mesmo grupo familiar ou de investidores, compartilhamento de recursos financeiros ou confusão patrimonial, comunhão de estruturas operacionais, colaboradores, instalações, equipamentos, linhas de crédito, fornecedores ou clientes, nem qualquer outro dado objetivo que indicasse subordinação, dependência ou direção, direta ou indireta, da TREVISO em relação ao fabricante.

55. Nos autos, para além da menção, no Relatório Circunstanciado, à existência de outros três autos de infração lavrados sob a mesma lógica em face da TREVISO e de corresponsáveis, os quais não se encontram acostados aos presentes autos, o que efetivamente se tem, em termos documentais, é a demonstração de que a TREVISO adquiriu mercadorias da ALLCREAM por valores muito superiores àqueles praticados na etapa anterior, quando a ALLCREAM as adquiriu do fabricante.

56. A coordenação na formação do preço no eixo fabricante–interposta e o restabelecimento dos valores a patamares mais próximos do mercado são, inclusive, reconhecidos pela r. decisão de piso, merecendo destaque o seguinte excerto:

*27. É justamente atuação coordenada dessas empresas, **sob um único centro de decisões**, que viabilizou a manipulação de preços pela TBC, sem que disso resultassem prejuízos para o grupo familiar controlador. **De fato, os efeitos econômicos das vendas realizadas pela fabricante a preços artificialmente baixos**, talvez até mesmo mais baixos do que os custos de produção, conforme cogitado pela Solidária às fls. 917, **seriam neutralizados na operação subsequente, em que a ALLCREAM promoveria a revenda dos produtos a preços mais próximos da realidade de mercado**. Porém, na tentativa de restabelecer os preços aos patamares normais, a atacadista acabou apresentando IVAs excepcionais, o que acabou por denunciar a anomalia de mercado.*

57. Como se observa, a r. decisão de piso situa o “único centro de decisões” no binômio fabricante–interposta, sob comando do mesmo núcleo familiar, atribuindo a esse eixo a manipulação de preços e a neutralização interna dos efeitos econômicos, sem aludir a ingerência direta da TREVISO na formação do preço na origem.

58. Nessa mesma linha, a r. decisão de piso explicita que as perdas econômicas aparentes suportadas pelo fabricante, em vendas a preços artificialmente baixos, seriam compensadas por margens elevadas na revenda subsequente promovida pela interposta pertencente ao mesmo grupo familiar, o que reforça a tese de que o núcleo de coordenação e

transferência de resultados se concentra entre TBC e ALLCREAM, e não na autuada TREVISO, ou melhor, sem indicação, nesse ponto, de envolvimento operacional da autuada.

59. A r. decisão singular, ao retomar o Relatório Circunstanciado, atribuiu a manipulação de preços ao eixo TBC/ALLCREAM, sob a premissa de atuação coordenada por um mesmo núcleo familiar, com propósito de reduzir o recolhimento do ICMS-ST já na origem. Nesse sentido, consignou que:

*28. A análise do quadro completo escancara a manipulação de preços pelo **grupo familiar controlador** com o propósito de reduzir o pagamento do ICMS-ST na origem.*

[...]

*31. Assim sendo, **não há que se falar em presunção de fraude, posto que as evidências reunidas no presente feito demonstram ter havido a devida apuração dos fatos pela Fiscalização, de que resultou a comprovação do esquema fraudulento. O dolo das partes implicadas deflui objetivamente do próprio estratagema, posto que ninguém opta por reduzir seus preços para patamares abaixo do praticado pelo mercado de forma não intencional.***

60. Nessa extensão, é possível acompanhar a premissa lógica adotada na decisão de piso de que a redução deliberada de preços para patamar artificialmente inferior ao praticado no mercado não se explica por casualidade, sobretudo quando a estrutura descrita aponta para neutralização interna de resultados entre empresas interdependentes, com deslocamento de margem para etapa subsequente do mesmo centro de interesses.

61. O ponto decisivo, contudo, reside em saber se esse dolo e essa materialidade, reconhecidos com nitidez no núcleo fabricante/interposta, foram validamente projetados, sem lacunas probatórias, para a TREVISO na condição de autuada principal. Com efeito, a própria narrativa fiscal descreve que a ALLCREAM revenderia à TREVISO por valores “mais próximos da realidade de mercado”, o que reforça a necessidade de individualização do nexo de imputação dirigido à Recorrente, para além da afirmação de benefício econômico por ocupar etapa posterior da cadeia.

62. É nesse contexto que ganha relevo a tese recursal de que teria havido reconfiguração do suporte jurídico da exigência, ora aproximando-se da lógica do “complemento” do ICMS-ST (art. 265, I), ora da técnica de arbitramento por fundada suspeita de preço irreal (arts. 47 e 493, II), o que demanda enfrentamento claro para delimitar, com precisão, qual é a hipótese normativa efetivamente aplicada ao caso concreto.

63. Assim, antes de avançar a qualquer conclusão de mérito, impõe-se estabilizar o quadro acusatório no que toca à TREVISO, identificando, de modo não genérico, quais são os elementos materiais e inferências fiscalmente controláveis que sustentariam sua inclusão como sujeito passivo principal no ICMS-ST, e em que medida tais elementos excedem a mera constatação de que integrou a etapa subsequente de circulação e praticou saídas utilizadas como referência na apuração adotada, cabendo aqui reprimir:

Analisado o mecanismo empregado pelos autuados, fica cristalino que os valores citados no 3º passo anteriormente citado é que deveriam ter servido como base de cálculo para apuração e recolhimento do ICMS.

E conforme disciplinam os art. 47 e art. 493, II, ambos do RICMS/00, o valor da operação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em caso de fundada suspeita de que os documentos fiscais que as amparam não reflitam os preços reais.

Artigo 47 - O valor da operação ou da prestação poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal em hipótese prevista no artigo 493, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2º, III).

Parágrafo único - A contestação do valor arbitrado será feita no processo iniciado pelo lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal.

Artigo 493 - O arbitramento do valor da operação ou da prestação previsto no artigo 47 poderá ser efetuado nas seguintes hipóteses (Lei 6.374/89, art. 31, com alteração da Lei 10.619/00, art. 2º, III): (...)

II - fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação; (...)

Diante do exposto, e consoante base legal supracitada, cobrou-se o ICMS devido, utilizando-se como base de cálculo as saídas promovidas pela TREVISO destinadas a varejistas, conforme indicado nos demonstrativos juntados a esta peça acusatória, o qual contempla relação de NNFF emitidas.

64. Em sentido diverso, a r. decisão de piso parece reorganizar o suporte argumentativo da acusação, acrescentando premissas e enquadramentos que não se apresentam com a mesma nitidez no Auto e no Relatório Circunstanciado, o que se extrai da seguinte passagem:

33. Não se olvida, porém, que a presente exigência foi fundamentada no art. 265, inc. I, do RICMS, que dispunha da seguinte redação ao tempo dos fatos:

Artigo 265 - O complemento do imposto retido antecipadamente deverá ser pago pelo contribuinte substituído, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, quando: (Redação dada ao artigo pelo Decreto 54.239, de 14-04- 2009; DOE 15-04-2009; Efeitos desde 23-12-2008)

***I - o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção,** na hipótese desta ter sido fixada nos termos do artigo 40-A;*

34. O dispositivo, com a redação conferida pelo Decreto Estadual nº 54.239, de 14 de abril de 2009, também permitia que a exigência fiscal, a título de complemento de imposto, fosse direcionada ao contribuinte substituído, quando o valor da operação ou prestação final se revelasse superior à base de cálculo da retenção. A esse respeito, o Decreto Estadual nº 65.471, de 14 de janeiro de 2021, não promoveu significativas alterações no sentido da norma regulamentar, a não ser para instituir o regime optativo de tributação da substituição tributária, que passou a ser previsto no parágrafo único.

Logo, não procede a alegação de inexistência de respaldo legal para a cobrança do ICMS-ST Complementar para fatos geradores ocorridos antes de 15/01/2021.

65. De plano, verifica-se que houve substancial deslocamento da motivação e da própria moldura da acusação. Enquanto o AIIM se estruturava, originariamente, sobre fraude praticada na etapa industrial — com redução ardilosa do valor das saídas de mercadorias destinadas à empresa do mesmo núcleo familiar, atraindo a responsabilidade do substituto na origem —, a r. decisão de piso, para justificar o deslocamento da sujeição passiva do ICMS-ST para o substituído, passa a enfatizar um novo suporte argumentativo, consubstanciado na diferença entre a base presumida adotada pelo industrial e o valor efetivo das operações praticadas pela TREVISO.

66. Entendo que esse redimensionamento é incabível, seja porque tal hipótese não foi articulada na acusação primitiva, o que redundaria, na prática, em inovação em prejuízo da defesa e em verdadeira supressão da instância própria de lançamento, seja porque não se pode converter a autoridade julgadora em nova autoridade lançadora, encarregada de reconstruir, *ex post*, o suporte fático-jurídico do crédito constituído.

67. A par disso, mesmo superado esse óbice formal, o próprio enquadramento normativo invocado na decisão singular não se amolda, com rigor, ao modo como o lançamento foi originalmente desenhado.

68. Com efeito, o normativo citado é taxativo ao eleger, como base de incidência, o valor da operação ou prestação final, nos moldes regulados, inclusive, pelo art. 35-A da Portaria CAT 42, de 21-05-2018, em hipóteses específicas de complementação.

69. No caso concreto, porém, o AIIM não foi constituído como mero ajuste de complemento perante o substituto, mas sim como exigência direta do ICMS-ST em face do substituído, lastreada em arbitramento de valor de operação, o que rompe a coerência interna entre a norma de regência indicada e a forma pela qual a acusação foi originalmente veiculada.

Artigo 35-A - O complemento do imposto retido antecipadamente, devido em razão de o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço ser maior que a base de cálculo da retenção, conforme previsto no inciso I do artigo 265 do RICMS, será apurado no mês em que ocorrer a saída da mercadoria ou a prestação do serviço ao consumidor final, compensando-se com eventuais créditos por ressarcimento do respectivo mês de referência. (Artigo acrescentado pela Portaria CAT-79/21, de 14-10-2021, DOE 15-10-2021)

70. A acusação é cristalina ao qualificar a TREVISO como estabelecimento atacadista, que atua em elo intermediário da cadeia, vendendo a varejistas, o que se evidencia, inclusive, na própria descrição do esquema engendrado, em que se afirma:

3º passo – A TREVISO vende produtos EICO para varejistas com preços reais e efetivos das operações comerciais.

71. Nessas condições, mostra-se inaplicável, em sua própria lógica, a reclassificação da tipificação promovida na decisão de piso, por colidir com o regime específico da Portaria CAT 42/2018, com as alterações da Portaria CAT 79/21, voltado a hipóteses de complementação estruturadas sobre operações finais, e não sobre elos intermediários tratados como sujeitos passivos principais de ICMS-ST por arbitramento.

72. Com efeito, o normativo que disciplina o complemento parte da premissa de que a base de cálculo corresponde à diferença entre o ICMS-ST já recolhido pelo industrial, na origem da cadeia, e o valor efetivo da operação realizada no último elo tributado, admitindo, portanto, uma lógica de ajuste incremental sobre o que foi anteriormente retido.

73. Ora, ainda que se admitisse, em tese, o emprego dessa sistemática em elos intermediários, seria imprescindível abater, de forma expressa, o montante já recolhido pelo fabricante, ainda que se o reputasse reduzido ou insuficiente, pois se trata de mecanismo de complementação arrecadatória, e não de substituição integral da base e do *quantum*, sob pena de desnaturar o instituto e romper a coerência interna do regime de substituição tributária.

74. Todavia, no caso concreto não se exige mero complemento, mas a totalidade do ICMS-ST, lançada diretamente em face de estabelecimento atacadista, tendo sido arbitrado o valor das operações com base nas saídas promovidas pela própria TREVISO, conforme expressamente consignado às fls. 12:

Diz o i. AFRE

*Diante do exposto, e consoante base legal supracitada, **cobrou-se o ICMS devido, utilizando-se como base de cálculo as saídas promovidas pela TREVISO destinadas a varejistas**, conforme indicado nos demonstrativos juntados a esta peça acusatória, o qual contempla relação de NNFF emitidas.*

75. Ora, sem desqualificar as notas de compra da TREVISO — às quais o próprio i. Autor do feito atribui valor mais próximo da realidade, por já refletirem o IVA majorado na etapa de revenda promovida pela distribuidora interposta —, o lançamento afasta esses documentos como referência e passa a utilizar, para fins de arbitramento, os valores de saída da própria TREVISO nas operações com varejistas, em vez dos valores de aquisição praticados na etapa imediatamente anterior. Tal escolha revela vício relevante na metodologia, pois desloca, sem base normativa clara, o foco da incidência da substituição tributária da retenção na origem para um elo intermediário, e, na prática, termina por tratar a TREVISO como se fosse um braço operacional interno do estabelecimento industrial, aproximando-se de verdadeira desconsideração indireta da personalidade jurídica, sem observância do regime próprio para tanto.

76. Vejo, ademais, grande descompasso de entendimento sobre o conceito “complemento do ICMS-ST”, uma vez que a r. decisão de piso teria entendido que o art. 265 do RICMS teria validado, em sua alma, o conceito “solve et repete”, uma vez que decidiu que seria lícito a Fiscalização lançar o todo em face do substituído, sem abater o quanto já pago pelo substituto, abrindo a possibilidade de possível compensação, nos termos que assim registrou:

43. Sobre o ponto, a TREVISO vislumbra erro na apuração do ICMS-ST Complementar, por não terem sido abatidos os valores do ICMS-ST já recolhidos pelo substituto tributário (TBC), e por ter sido aplicada a alíquota de 25% de forma indistinta, sem levar em consideração as exceções previstas pelo próprio inc. IV do art. 55, que abrangem xampus para cabelo, classificados no código NCM 3305.10, produtos esses que também foram comercializados pelo Contribuinte.

44. Embora o AFRE autuante tenha concordado com a alegação, ressaltou caber ao próprio Contribuinte exercer seu direito por intermédio de lançamentos fiscais apropriados, não devendo o Fisco promover a compensação desses valores com o débito reclamado.

45. Tem razão a Autoridade Fiscal no que diz respeito ao pedido de abatimento dos valores supostamente recolhidos

pelo substituto tributário. A par de não haver prova de recolhimento do ICMS-ST pela TBC, o contencioso administrativo tributário não constitui o foro adequado para o exercício do direito de compensação, conforme evidencia a redação do art. 93, inc. I, da Lei nº 13.457/2009:

77. Em outras palavras, ao mesmo tempo em que se exige o valor integral do ICMS-ST, sem deduzir o já pago pelo industrial, afasta o enfrentamento da matéria pelo contencioso administrativo, sob o manto de incompetência estabelecida pelo inc. I do art. 93 da Lei nº 13.457/2009.

78. De qualquer forma, se fosse a hipótese de aplicação do art. 265 do RICMS, não se trataria de compensação, uma vez que a norma estabelece, como base de cálculo, a diferença entre o montante pago por um terceiro (substituto) e o valor apurado efetivamente na operação (substituído), ou seja, não se trataria de constituição de crédito alheio e divorciado do débito lançamento.

79. Todavia, a ausência desse procedimento, aliada ao silêncio contido no Relatório Circunstanciado, no que concerne à aplicação do art. 265, I do RICMS, me convence que a acusação, em seus contornos originais, jamais se aproximou da expectativa de se lançar complementos regulares de ICMS-ST, por diferença apuradas no término da cadeia.

80. Por essa razão, afastada a inovação introduzida em sede de julgamento singular, resta, a meu ver, evidente que o sujeito passivo natural da obrigação de ICMS-ST, na hipótese dos autos, deveria ser o industrial, na condição de substituto tributário, podendo ou não serem chamados os demais contribuintes apenas na qualidade de responsáveis solidários, na forma do art. 313-E do RICMS/00, *verbis*:

Artigo 313-E - Na saída dos produtos de perfumaria e de higiene pessoal indicados em portaria da Coordenadoria da Administração Tributária, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes (Lei 6.374/89, arts. 8º, incisos XXIX e XXX e §§ 8º e 9º, e 60, inciso I, e? Convênio ICMS 142/18):

I - a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II - a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto;

III - a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado.

81. Assim, respeitados os entendimentos em sentido diverso, concluo que houve erro na identificação do sujeito passivo, vício que contamina a própria formação do crédito, razão pela qual o lançamento deve ser integralmente anulado.

82. No mesmo sentido, e após detida reflexão, ainda que se considere suficientemente demonstrada, nos autos, a fraude praticada no eixo TBC–ALLCREAM, não se pode, em sede de julgamento administrativo, promover a substituição do autuado, convertendo a fabricante solidária TBC em devedora principal apenas para preservar a exigência.

83. Tal vício é estrutural e, a meu ver, insanável, sob pena de transformar a instância julgadora em verdadeira instância lançadora, em descompasso com o modelo legal de constituição do crédito tributário.

84. Por essa razão, reconhecendo a nulidade do AIIM por erro na eleição do sujeito passivo e afastando, de igual modo, a inovação introduzida pelo i. Julgador Tributário de piso — que, ao reorganizar a motivação, a fundamentação e a tipificação, acabou por transmutar a acusação de fraude estruturada em complemento de ICMS-ST, com o propósito de deslocar o sujeito passivo para o substituído —, julgo prejudicados os Recursos Ordinários interpostos pelas empresas apontadas como solidárias, uma vez que a nulidade estrutural do feito conduz ao cancelamento integral da acusação.

85. Na mesma linha, julgo prejudicado o Recurso de Ofício, pelas mesmas razões. E, para a hipótese de vir a ser vencido quanto à nulidade do lançamento, desde logo antecipo que, no mérito, negaria provimento ao referido Recurso de Ofício, acompanhando, no essencial, as razões expostas na decisão de piso, especialmente:

47. A mesma solução, entretanto, não alcança o erro na aplicação da alíquota, que constitui irregularidade na apuração do imposto devido, passível de imediata correção, sob pena de comprometimento da liquidez do crédito tributário. Nesse diapasão, o valor do ICMS sobre as operações com xampus para cabelo, classificados no código NCM 3305.10, deve ser recalculado mediante a aplicação da alíquota de 18%, nos termos do art. 52, inc. I, do RICMS.

86. Em síntese, a matéria devolvida pelo Recurso de Ofício mostra-se restrita à correção da alíquota aplicada às operações com xampus para cabelo, porquanto o i. AFRE fizera incidir a alíquota de 25%, quando o inciso I do art. 52 do RICMS/00 prevê a incidência de 18%, ponto que foi corretamente ajustado pela r. decisão de piso.

DISPOSITIVO

87. Diante do exposto, **CONHEÇO** do Recurso Ordinário interposto por TREVISO COMÉRCIO e **DOU-LHE PROVIMENTO** para cancelar integralmente o Auto de Infração e Imposição de Multa, em virtude do erro na eleição do sujeito passivo da obrigação tributária. Em consequência, declaro prejudicados os Recursos Ordinários interpostos pelas demais empresas apontadas como solidárias, bem como o Recurso de Ofício.

88. É como voto e, respeitosamente, submeto aos meus pares.

LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

JUIZ RELATOR



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
14	5012521-7	2023	5012521-7	QUINTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO RECURSO DE OFÍCIO
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA TREVISO COMERCIO DE COSMETICOS LTDA TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA
Recorrido:	Os mesmos
Responsáveis Solidários:	TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA, ALLCREAM DISTRIBUIDORA DE PERFUMES E COSMETICOS LTDA
Relator:	LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT
Sustentação Oral Requerida:	SIM

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.
RECURSO ORDINÁRIO DO SOLIDÁRIO "TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA": NÃO CONHECIDO.
RECURSO DE OFÍCIO: NÃO CONHECIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Provido.

RECURSO ORDINÁRIO do Solidário "TBC PERFUMES E COSMETICOS LTDA": Não Conhecido.

RECURSO DE OFÍCIO: Não Conhecido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI

LUZIA CORRÊA RABELLO

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA (Presidente)

São Paulo, 11 de dezembro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



AUTUADO

TREVISO COMERCIO DE COSMETICOS LTDA

IE
206573779119

CNPJ
34675204000144

LOCALIDADE
BARUERI - SP

AIIM
5012521-7

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juízes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 11 de dezembro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas