



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
C II	4062686-6	2015	4062686-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	MARINGOS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR

Ementa:

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ARTIGO 426-A DO RICMS/00 – RETIFICAÇÃO DE JULGADO REQUERIDA NO BOJO DO RECURSO ESPECIAL – INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA – NÃO CONHECIMENTO DO PEDIDO – ART. 15 DA LEI 13.457/09 - ITEM I DO AIIM – ILIQUIDEZ DO VALOR DO LANÇAMENTO – NÃO DEFINITIVIDADE DO VALOR DO ICMS-ST – PRECEDENTES DO STF – ITEM II DO AIIM - CONSUNÇÃO – CABIMENTO SE PRESERVADA A ACUSAÇÃO FISCAL DE MAIOR GRAVIDADE - APLICABILIDADE QUANDO A INFRAÇÃO DE MAIOR GRAVIDADE ABORVE A DE MENOR POTENCIAL – REDUÇÃO DA MULTA INCABÍVEL POR FORÇA DA SÚMULA 06 DO TIT – RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte de fls. 1671/1718, contra a r. decisão da 13ª Câmara Julgadora de fls.1659/1663, que deu parcial provimento ao Recurso Ordinário, para adequar o percentual da multa aplicada do item 01 para o quanto determinado no art. 1º, I, da Lei nº 16.947/2017 c/c art. 3º, I, da mesma Lei e art. 106, II, "c", do CTN, mantendo, no mais, as seguintes infrações:

"I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO:

1. Deixou de pagar o ICMS devido no valor de R\$ 17.623.173,32 (dezessete milhões, seiscentos e vinte e três mil, cento e setenta e três reais e trinta e dois centavos), conforme demonstrativo anexo, na entrada da mercadoria sujeita ao regime da substituição tributária, no território de São Paulo, nos termos do artigo 426-A, na qualidade de substituto tributário.

INFRINGÊNCIA: Art. 426-A, do RICMS (Dec. 45.490/00). CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89

II - INFRAÇÕES RELATIVAS A LIVROS FISCAIS, CONTÁBEIS E REGISTROS MAGNÉTICOS:

2. Deixou de escriturar, regularmente ao final do período de apuração, no período de ABRIL/2013 até dez/2013, 521 documentos fiscais (Nota Fiscais Eletrônicas - Mod. 55) relativos à entrada de mercadoria no estabelecimento, sendo que já se encontram escrituradas as operações do período. Valor das operações: R\$ 30.858.786,92 (trinta milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, setecentos e oitenta e seis reais e noventa e dois centavos)''

INFRINGÊNCIA: Art. 214, do RICMS (Dec. 45.490/00). CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. V, alínea "a" c/c §§ 9º e 10º, da Lei 6.374/89''

O Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 1671/1718, aduzindo em síntese que: **a)** o acórdão recorrido apenas reproduziu o parecer da Representação Fiscal, sendo necessária a retificação do julgado, e ainda, tendo se omitido em relação a quesitos arguidos no Recurso Ordinário; **b)** houve omissão do acórdão recorrido no que se refere à fundamentação a aplicação do critério do IVA-ST e não o critério do artigo 1º, inciso I, da Portaria CAT 137/2011 - a determinados itens contidos em notas fiscais; **c)** houve omissão em relação ao pedido de transformação do julgamento em diligência para esclarecimentos; **d)** houve erro e omissão de fundamentação legal específica relacionada à aplicação da multa aplicada ao item I do AIIM, a qual, no sua ótica, seria da alínea b, do artigo 85 da Lei 6.374/. Não há indicação de paradigmas; **e)** deve ser aplicado o princípio da absorção/consunção da infração menos gravosa pela infração mais gravosa, eis que haveria conexão entre as condutas do não pagamento do imposto e a não escrituração das notas fiscais, indicando como paradigmas os acórdãos proferidos nos autos dos Processos **DRTC II 4063606-9/2015** (fls. 1.699/1.707) e **DRT – 05 4087425-4/2016** (fls. 1.709/1.713); **f)** deve ser reduzida a multa aplicada no item II do AIIM em função do 2º, inciso V, da Lei 16.497/2017, o qual inseriu o artigo 85-A a Lei 6.374/89, porém, não indica paradigmas.

Recurso Especial do Contribuinte foi deferido pelo Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas, fls. 1720, nos termos do artigo 49, da Lei 13.457/2009.

A Fazenda alega em suas Contrarrazões de fls. 1724/1735 que: **a)** a despeito da não indicação de paradigmas e/ou juntada de cópias de decisão paradigma, as alegações concernentes à omissão da decisão recorrida não procedem; **b)** a decisão recorrida se fundamentou nas provas dos autos, e enfrentou os quesitos apontados no Recurso Ordinário; **c)** em relação a questão da base de cálculo e a listagem do Programa Farmácia Popular a decisão recorrida se fundamentou nas provas dos autos (fls.1.660); **d)** em relação à questão da capitulação da multa aplicada, também foi examinada pela decisão recorrida (fls.1661); **e)** quanto à omissão em relação ao pedido de transformação do julgamento em diligência, afirma o aresto recorrido que não vislumbrou tal necessidade, razão pela qual não procedeu desta forma; **f)** à aplicação do princípio da absorção/consunção, a questão foi bem enfrentada pela decisão recorrida (fls. 1661), esclarecendo que os paradigmas trazidos pelo recorrente versam sobre matéria diversa não sendo possível efetuar qualquer cotejamento entre os processos, necessário para se que se conheça da alegação; **g)** em relação ao argumento relativo ao caráter da multa supostamente confiscatória, entende pelo não conhecimento da alegação face o entendimento da Súmula 6 deste E. TIT.

Não houve protesto por sustentação oral nos termos do art. 44, *caput*, da Lei n. 13.457/09.

Após a distribuição do Recurso para este Relator, o contribuinte apresentou MEMORIAIS às fls. 1739/1749, reiterando os mesmos fundamentos de sua irrisignação, porém, levantou uma questão de ordem pública, relativamente à tese da incorreção do valor do crédito tributário, mas que vem sendo sustentada pelo contribuinte desde sua defesa, agora sob o enfoque da aplicação da decisão do STF firmada no RE 593.849/MG e consoante decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777, com efeito *erga omnes* e *ex tunc*, o que atrai a aplicação do art. 28, inciso I, da Lei 13.457/09.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte contra a decisão da 13ª Câmara Julgadora que deu parcial provimento ao Recurso Ordinário apenas para adequar o percentual da multa fiscal aplicada do item 01 do AIIM, nos termos dos artigos 1º, inciso I e 3º, inciso I, da Lei 16.947/2017, tendo em vista a retroatividade da norma sancionatória mais benéfica, conforme art. 106, inciso II, letra c do CTN. No mais foram mantidos os lançamentos fiscais dos itens 01 e 02 do AIIM.

A recorrente pede em preliminar a "Retificação de Julgado" em relação à decisão proferida pela Câmara Julgadora, em razão de erros e omissões quanto aos seguintes pontos: **a)** omissão de quesitos aduzidos em Ordinário; **b)** houve omissão do julgado em relação ao fundamento do critério aplicado no IVA-ST a determinados itens das notas fiscais consideradas por amostragem; **c)** ausência de fundamentação acerca do pedido conversão do julgamento em diligência para melhor esclarecer os corretos cálculos na aplicação do IVA-ST ou pela não aplicação de valores constantes na base de cálculo do imposto da lista do Programa Farmácia Popular; **d)** erro e omissão sobre a fundamentação relativo à multa do item 01 do AIIM.

No mérito, o contribuinte sustenta o cabimento do instituto da concessão em relação ao item 02 do AIIM. Alega que esta infração fora absorvida pelo item 01, que é a infração mais gravosa.

Finalmente, em sede de Memoriais, o contribuinte ressalta a aplicação da ADIN 2777 e do entendimento firmado no RE 593.849-MG, como supedâneo para a alegação de inconsistência na apuração do crédito tributário quanto ao item 01 do AIIM. Pondera que a matéria é de ordem pública e por isso deve ser conhecida por esta Câmara Superior.

A Fazenda do Estado em suas contrarrazões alega que as preliminares invocadas pelo recorrente no que concerne às omissões e erros da decisão recorrida, não podem ser conhecidas pela ausência de indicação de paradigmas e porque o *decisum* hostilizado baseou-se nas provas dos autos. A alegação da incorreta capitulação da multa aplicada também não pode ser conhecida, porque a matéria foi devidamente examinada pela decisão recorrida, não havendo qualquer nulidade, além do que não houve indicação de paradigma. Quanto ao pedido meritório de absorção da infração do item 02 do AIIM, obtémpera que a matéria foi esmeradamente apreciada pela Câmara Julgadora e que os paradigmas indicados são inservíveis para a demonstração da divergência jurisprudencial. Finalmente, quanto ao pedido de redução da multa, a Fazenda assevera que o pedido não pode ser conhecido em razão da Súmula 6 do TIT.

Com efeito, passo à apreciação de todas as questões suscitadas no apelo do contribuinte.

DA RETIFICAÇÃO DE JULGADO – ERROS E OMISSÕES

Julgadora. O contribuinte pleiteia Retificação de Julgado em relação à decisão recorrida, aduzindo erros e omissões que viciam o julgado proferido pela 13ª Câmara

13.457/09.

As matérias aduzidas em preliminar não podem ser conhecidas por manifesta inadequação da via eleita, consoante o disposto no art. 15, §2º da Lei

O pedido de Retificação de Julgado deve ser formulado em petição apartada e devidamente fundamentada, mas não no bojo do Recurso Especial.

Veja-se o disposto no art. 15 da Lei 13.457/09, *in verbis*:

Artigo 15 - A decisão de qualquer instância administrativa que contiver erro de fato será passível de retificação, devendo o processo ser submetido à apreciação do respectivo órgão de julgamento.

§ 1º - O pedido de retificação deverá ser interposto no prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão retificanda, com a demonstração precisa do erro de fato apontado, não implicando suspensão ou interrupção de prazo para a interposição dos demais recursos previstos nesta lei.

§ 2º - Compete ao Delegado Tributário de Julgamento e ao Presidente do Tribunal de Impostos e Taxas o exame de admissibilidade do pedido de retificação interposto, respectivamente, em face das decisões proferidas no âmbito das Delegacias Tributárias de Julgamento e das decisões proferidas no âmbito do Tribunal, determinando, se for o caso, o seu processamento.

§ 3º - O pedido de retificação será distribuído para julgamento na forma estabelecida pelo regulamento ou regimento interno do tribunal.

Ademais, na espécie, o pedido de Retificação de Julgado, ainda que fosse interposto em petição apartada e admitido pela Presidência do TIT, a competência para sua apreciação seria na Câmara Julgadora e não desta Câmara Superior.

Não obstante, as matérias aduzidas em preliminar são tipicamente de nulidade processual, não sendo o caso de correção de erros de fato, via Retificação de Julgado. Mesmo assim, as matérias não poderiam ser conhecidas por ausência de indicação de paradigmas.

Contribuinte. Com efeito, por manifesta ausência de amparo legal, não conheço do pedido de Retificação de Julgado na modalidade incidental apresentada pelo

QUANTO AO ITEM 01 DO AIIM – CRITÉRIO QUANTITATIVO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA

O contribuinte defende a tese da incorreção do valor total do crédito tributário do item 01 do AIIM em sua Defesa (fls.1329/1330); em Recurso Ordinário (fls.1501/1502); em Recurso Especial (fls.1676/1681), e agora em Memoriais. A Fazenda do Estado, em várias oportunidades manifestou-se sobre a questão aduzida (fls. 1480/1483, 1529/1530 e 1727/1729).

Portanto, a questão do desacerto ou da iliquidez do valor do crédito tributário foi prequestionada e vem sendo debatida desde o início do processo.

Entretanto, em sede de Memoriais, foi adicionado um argumento, que no meu sentir, depois de muita reflexão, pode ser conhecido por força do disposto no artigo 28, inciso I, da Lei 13.457/09. Ademais, não fosse a incidência da referida norma, penso que a matéria é de ordem pública, uma vez que o tema da base de cálculo no ICMS-ST é de relevância e controvertido, afetando a segurança do Fisco e do contribuinte.

Destarte, tendo em vista que a questão do valor da base de cálculo dos produtos submetidos ao regime do ICMS-ST foi questionada pelo contribuinte, e ainda, porque o cálculo do ICMS-ST não é definitivo, diante do entendimento do Supremo Tribunal Federal manifestado através da ADIM 2777, com efeito vinculante e *erga omnes*, é de rigor o conhecimento do apelo.

Pois bem.

O Recorrente alega em seus Memoriais que, quanto ao item I.1 do AIIM, o STF decidiu que a base de cálculo do ICMS-ST não é definitiva e, justamente por isso, a norma paulista que estabelece a base de cálculo da retenção do ICMS sobre medicamentos (Portaria CAT nº 137/11) provoca distorções acerca do real preço praticado ao consumidor final dos produtos. O Recorrente anexou aos Memoriais uma planilha demonstrando diferenças relevantes de valores entre a base de cálculo do ICMS que serviu para instrumentalizar a acusação fiscal e os preços de medicamentos no varejo, tanto à época dos fatos geradores objeto do AIIM, como nos dias atuais.

Para contextualizar historicamente a questão, destaco que, ao tempo da edição da Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu o §7º ao artigo 150 da Constituição Federal, muito se discutiu sobre a abrangência das hipóteses que autorizam a restituição do ICMS-ST pelo substituído tributário. Em suma, dizia-se que a expressão "*caso não se realize o fato gerador presumido*" indicava que a imediata e preferencial restituição da quantia paga deveria ser efetivada (i) na hipótese de a venda ao consumidor final não ocorrerse ou (ii) caso a venda fosse realizada por valor menor do que aquele que serviu como base de retenção do ICMS-ST que, em outras palavras, significa o valor de venda ao consumidor presumido pela legislação.

Nesse contexto, alguns Estados se posicionaram no sentido de não caber restituição do ICMS-ST, porque a base de cálculo de cálculo do imposto retido se tornaria *definitiva* na medida em que há a tal venda ao consumidor final, independentemente de seu valor. Os Estados que sustentavam esse entendimento firmaram, naquele tempo, o Convênio ICMS nº 13/97, que tem a seguinte redação:

"Cláusula primeira. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira. Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União."

Mas, o Estado de São Paulo não tinha este entendimento e não foi signatário do referido Convênio ICMS nº 13/97. Ao contrário, dispôs em sua legislação (artigo 66-B da Lei nº 6.374/89) o direito ao ressarcimento do ICMS-ST na hipótese de venda por valor menor do que aquele utilizado como base de cálculo, justamente porque entendeu que este valor (a base de cálculo da retenção) não era definitivo.

Pois bem, contra o Convênio ICMS nº 13/97 foi ajuizada a ADI nº 1.851/AL. Após seu trâmite processual regular, o STF a julgou improcedente. Logo, deu como constitucional o Convênio ICMS nº 13/97 e, portanto, a "*definitividade*" da base de cálculo do ICMS-ST.

Segundo a Suprema Corte no julgamento dessa ADI, a substituição tributária no ICMS partia justamente da premissa de uma ficção para se antecipar o imposto. Portanto, não faria sentido buscar ressarcimento (ou complemento) do imposto com base na operação real, porque isso inviabilizaria o próprio instituto da substituição tributária, que parte de uma presunção.

Em razão desse resultado, o Estado de São Paulo ajuizou a ADI nº 2.777 junto ao STF para que sua lei, que previa o ressarcimento do ICMS-ST na operação final com a mercadoria, fosse declarada inconstitucional pela Corte. Em outubro de 2016 a ADI nº 2.777 foi julgada, ocasião em que o STF mudou seu entendimento e fixou a tese de que a base de cálculo do ICMS-ST **não é definitiva**. Em consequência disso, a restituição prevista na legislação paulista foi tida como constitucional.

O fundamento central da decisão proferida pelo STF foi no sentido de que a eficiência fiscal não poderia se sobrepor à vedação ao confisco, e que a simplificação da arrecadação não poderia deixar em segundo plano os direitos e as garantias dos contribuintes. Mencionou-se também que a Constituição Federal prevê a restituição do ICMS-ST no caso de não realização do fato gerador presumido e que a venda por valor inferior seria uma espécie de não-realização do que se presumiu.

Além disso, no julgamento havido no STF foi expressamente dito que os efeitos da decisão dada na ADI nº 2.777 retroagem no tempo, de modo que o direito ao ressarcimento contido na legislação paulista é constitucional desde a sua origem. Tal declaração de retroatividade foi atestada pelo Ministro Luís Roberto Barroso ao proferir seu voto no julgamento da ADI nº 2.777. Vejamos trechos relevantes:

Trecho do voto na ADI nº 2.777: [...] "Por se tratar, Presidente, de leis que deferiam o benefício - portanto, asseguravam uma posição mais favorável para o contribuinte, e a ação é de constitucionalidade -, não vejo razão evidentemente para modular os efeitos temporais. Eu até admito, em doutrina, a excepcional possibilidade de se modular efeitos em uma ação declaratória de constitucionalidade; mas certamente este não é o caso."

Trecho do voto no RE 593849, que foi julgado conjuntamente com a ADI nº 2.777: [...] "Portanto eu estou propondo, Presidente, para este processo e para as duas ADI's, neste processo em linha de convergência com a posição do Ministro Fachin, a seguinte tese: É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais, no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. E apenas para adiantar a minha posição em relação à ADI - porque aí bastará que eu a reproduza -, estou modulando aqui na repercussão geral, mas não estou modulando nas ADI's, porque, na ADI, o Estado de São Paulo previu a restituição no caso de pagamento a maior, o Estado de Pernambuco previu a restituição no caso de pagamento a maior. Portanto as leis, nos casos de Pernambuco e de São Paulo, já dão, e eu não posso declarar a constitucionalidade da lei e modular os efeitos, ali não haveria sentido." (grifei)

Assim, doravante, os contribuintes passaram a ter fundamento para requerer a restituição/ressarcimento do ICMS-ST na hipótese de venda em valor inferior do que a operação presumida, justamente porque a base de cálculo que serviu para a retenção do imposto admite flexibilizações e revisões.

Ora, uma vez sacramentado pelo STF a constitucionalidade da lei paulista e o direito à recuperação do imposto pelo contribuinte substituído que pratica a operação final com a mercadoria, então é de se concluir que há uma provisoriedade na cobrança do ICMS-ST.

Não é só. A **provisoria** considerada no julgamento do STF também deve se aplicar às operações do substituto tributário (inclusive distribuidores sujeitos à antecipação do art. 426-A) se, em acusação fiscal, houver demonstração da diferença entre a base de cálculo do ICMS-ST frente ao preço efetivo de venda. Não é possível fugir dessa realidade, ao contrário, deve-se reconhecê-la para aplicar o entendimento do STF, que é vinculante e com efeito *erga omnes*.

No presente caso, a discussão processual denota que não houve o pagamento do ICMS devido por substituição tributária, portanto, não houve repasse do valor do imposto retido ao contribuinte substituído. Afinal, a acusação fiscal versa justamente sobre o não pagamento do ICMS-ST, na forma do artigo 426-A do RICMS/SP, que é cobrado da Recorrente. Nessa medida, se o ônus do ICMS-ST recaí exclusivamente à Recorrente, obviamente é a ela que se aplica a decisão do STF acerca da **provisoria** da base de cálculo da retenção.

Pois bem. No presente caso, essa **provisoria** fica efetivamente demonstrada na composição dos valores da acusação fiscal de que trata o item I.1 do AIIM. De acordo com o que pude concluir ao examinar a base de cálculo do ICMS-ST dos medicamentos que compuseram a infração (fls. 09 a 81) e os exemplos de preços de varejo dos mesmos medicamentos apresentados nos memoriais da Recorrente, vejo que o crédito tributário não é factível e não reflete o verdadeiro preço de venda dos produtos aos consumidores finais. Há, portanto, discrepâncias abissais entre a base de cálculo do ICMS-ST e o preço de venda praticado.

Aliás, justamente por esta elasticidade e imprecisão na fixação de base de cálculo do ICMS-ST (especialmente na estipulação da margem de lucro) é que há segmentos industriais paulistas pleiteando, perante o Estado, a retirada de mercadorias da sistemática da substituição tributária do ICMS. O principal motivo da exclusão de produtos da substituição tributária consiste na discrepância de valores entre a base de cálculo do ICMS e o preço final praticado. Em regra, como este confronto de valores tem provocado sistematicamente o ressarcimento de ICMS, se pleiteia a exclusão da retenção do imposto.

Ora, se os pilares da substituição tributária são (i) a antecipação do pagamento do ICMS e (ii) a otimização do processo fiscalizatório, a possibilidade de ressarcimento faz com que parte do imposto antecipado seja devolvido ao contribuinte e, para que isso ocorra, há diversos controles a serem elaborados, entregues e examinados. Em termos concretos, **a substituição tributária do ICMS perdeu seu propósito original com a recente decisão do STF e merece ser reavaliada pelos fiscos estaduais e por este Tribunal.**

Assim, em razão do custo tributário que a recente posição do STF provocou, somado a medidas que visam atrair investimentos locais, alguns Estados têm revisto a pertinência do próprio ICMS-ST como forma de cobrança do imposto.

Para se ter um exemplo da situação temerária que se discute aqui, destaco que o Estado de Santa Catarina, por meio do Decreto 1.541/18, promoveu a retirada de diversos produtos da substituição tributária do ICMS. Materiais de limpeza, papéis, plásticos, produtos cerâmicos e vidros e produtos alimentícios passaram a ser tributados normalmente pelo ICMS naquele Estado porque não fazia sentido antecipar ao fisco o ICMS-ST, para que houvesse a recuperação de parte do mesmo imposto posteriormente, por ressarcimento.

Justamente por estes motivos, estou convencido que o lançamento tributário de que trata o item I.1 do AIIM não deve prosperar, sob pena de se mutilar a norma tributária extraída do art. 142, do Código Tributário Nacional (CTN).

A descrição lógica e comprovada dos fatos, em especial daqueles geradores de obrigação tributária, é elemento essencial do AIIM, sendo, sem ela, impossível conhecer os verdadeiros limites da acusação e seus derradeiros motivos. Vejamos o que dispõe o citado art. 142 do CTN:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional." (grifei)

O lançamento é um ato jurídico de aplicação da lei ao caso concreto, mediante norma individual, onde se constata (i) a ocorrência do fato jurídico que se subsume ao conceito abstrato e genérico da hipótese normativa tributária, (ii) a identificação do sujeito passivo, (iii) a apuração do montante a pagar, por meio da determinação da base de cálculo e da alíquota, previstas legalmente e a (iv) definição da exigibilidade do tributo.

O ilustre ex-juiz deste E.TIT José Eduardo Soares de Melo dissertou sobre o que trata o art. 142 do CTN e os requisitos do AIIM:

"O Auto de Infração caracteriza autêntico lançamento tributário, uma vez que atende aos requisitos básicos previstos no CTN (art. 142), contendo o fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, **o cálculo do montante do tributo devido**, a identificação do sujeito passivo e a cominação da penalidade cabível. O ato de lançamento é vinculado, exprimindo total obediência à prévia e objetiva tipificação legal, [...]" (grifei)

Por expressa prescrição do art.142 do CTN suso transcrito, o lançamento é realizado por meio de ato vinculado da Administração Pública, o que significa não haver discricionariedade na sua realização. Isso quer dizer que a Administração Pública, ao formalizar a sua pretensão, tem o dever de descrever e detalhar o fato gerador na atuação, diante da verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e consequente constituição do crédito tributário (lançamento), configurando e determinando a matéria tributável com **a apuração do montante reclamado**, sob pena de se colocar em risco a própria ocorrência do fato gerador.

É exatamente **pela imprecisão na fixação da base de cálculo do ICMS-ST declarada pelo STF** que entendo que o lançamento de que trata o item I.1 do AIIM carece de requisitos obrigatórios elencados no artigo 142 do CTN, especialmente em relação à determinação do montante da exigência tributária, devendo ser tal item infracional ser prontamente **cancelado por iliquidez**.

Por tais razões, provejo o Recurso Especial do contribuinte para cancelar o item 01 do AIIM.

ITEM 02 DO AIIM - DA CONSUNÇÃO

Caso vencido em relação ao cancelamento do item 01 do AIIM, aprecio agora o pedido de aplicação da consunção quanto ao item 02. Ressalto que, na hipótese do item 01 do AIIM ser cancelado, a acusação fiscal do item 02 deve prevalecer, não tendo aplicação a teoria da absorção nesta hipótese.

O Recorrente também pretende a aplicação do instituto da consunção em relação ao item 02 do AIIM. Alega que a infração do item 01 do AIIM absorve a infração do item 02, uma vez que não se trata de infrações distintas e autônomas.

Para a demonstração da divergência jurisprudencial foram indicados dois acórdãos paradigmáticos. Os arestos **DRTC II 4063606-9/2015** e **DRT-05-4087425-4/2016** são servíveis para demonstração da divergência jurisprudencial. O primeiro paradigma indicado foi no sentido da **"possibilidade de aplicação do princípio da consunção quando infração de menor relevância é meramente preparatória para o cometimento de infração de maior potencial lesivo"**. Quanto ao segundo paradigma, restou assentado que: **"princípio da absorção - aplicabilidade no direito tributário [...] O prejuízo maior que o Estado apurou é sobre o crédito de imposto apropriado indevidamente, a infração formal aqui é de mera conduta segundo os conceitos penais, por esta conduta levou-se o fisco a proceder ao lançamento tributário exigindo-lhe imposto"**.

Portanto, restou demonstrado que a jurisprudência do TIT tem admitido a teoria da absorção quando a infração de menor gravidade, que serviu de meio para a prática da infração mais gravosa, é absorvida para se evitar dupla penalização do contribuinte, anotando ainda, que é desnecessária a indicação de paradigmas exatamente iguais entre a acusação que prevaleceu e a acusação fiscal que foi absorvida.

No presente caso, a decisão recorrida afastou a consunção sob o argumento de que não há cumulação de multas fiscais, pois, tratam-se de infrações distintas, apesar de parte das notas fiscais, isto é, aquelas relacionadas no Demonstrativo II de fls. 1565/1633, estarem relacionadas aos itens 01 e 02 do AIIM.

Destarte, de um lado a decisão recorrida entendeu que as infrações são distintas. De outro lado, os paradigmas decidiram no sentido da admissibilidade da consunção quando a infração de menor de gravidade é absorvida pela de maior gravidade em decorrência de um só fato.

Presentes os requisitos do §2º, do art. 114, do Decreto 54.486/09, conheço do apelo nesta parte.

Quanto ao mérito, o Recurso merece parcial provimento, ressalvada a hipótese de ser vencido quanto ao cancelamento do item 01 do AIIM, como foi observado anteriormente.

Não restam dúvidas de que no caso *sub examine* deve ser aplicado o "princípio da consunção".

Consta dos autos que em cumprimento de diligência determinada pela Câmara Julgadora, o Agente Fiscal de Rendas apresentou planilhas segregando todas as notas fiscais que são objeto deste AIIM.

Foram apresentados três Demonstrativos indicado quais notas fiscais constam somente do item 01 do AIIM; as notas fiscais que constam dos itens 01 e 02, cumulativamente ; e as notas fiscais que constam apenas do item 02. São eles:

- **Demonstrativo I – “Documentos Fiscais que constam somente no Item I” (fls. 1.551/1.564);**

- **Demonstrativo II – “Documentos Fiscais que constam nos itens 1 e 2 do AIIM” (fls. 1.565/1.633);**

- **Demonstrativo III – “Documentos Fiscais que constam somente no item 2” (fls. 1.634).**

Portanto, correta a decisão recorrida em relação aos Demonstrativos I e III, pois, de fato, as infrações fiscais são autônomas e não há conexão entre as infrações do item 01 e do 02 do AIIM.

No entanto, a decisão recorrida merece reparo apenas em relação às notas fiscais constantes do Demonstrativo II, tendo em vista que os mesmos documentos fiscais que servem de motivação para cobrança do imposto do item 01, também foram utilizadas pela exatoria para comprovar a infração formal descrita no item 02 do AIIM.

Com efeito, verifica-se que há um único fato ou um único documento implicando em duas infrações, configurando dupla penalidade na medida em que estas notas fiscais são “meio” para a prática da infração mais gravosa do item 01 do AIIM.

Desta forma, penso que a teoria da absorção tem perfeita aplicabilidade na espécie.

Este princípio nos traz que, quando houver uma ou mais infrações ocorridas, unicamente como meio ou fase necessária para a consecução de um ilícito tributário, ou quando se resumem em condutas anteriores ou posteriores do ilícito, estando intrinsecamente interligadas a esse, o agente terá incorrido somente na infração mais grave.

O referido princípio, criado pela doutrina, garante que o indivíduo não seja punido mais de uma vez pelo mesmo fato.

Pelo princípio da consunção, a conduta menos gravosa que serviu de meio para atingir outra conduta mais nociva, é absorvida pela mais gravosa, não sendo plausível considerar a existência de dois ilícitos distintos diante da existência do nexo de dependência entre eles.

Portanto, tendo em vista a aplicação da dupla penalidade, a multa fiscal pelo descumprimento de obrigação instrumental deve ser absorvida, prevalecendo apenas as penalidades mais gravosas, quais sejam, as penalidades que exigem o recolhimento do imposto, sem ficar restrito às hipóteses do artigo 85, parágrafo 5º, da Lei 6374/89 c.c. o artigo 527, parágrafos 3º e 5º, do RICMS/00.

O **E. TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO** já se posicionou sobre este assunto, no sentido de que a conduta ilícita mais grave deve absorver a menos grave, quando interligadas, como se verifica dos julgados abaixo:

“Ementa: ICMS. Crédito indevido destacado em notas fiscais de emissão própria, a título de devoluções de mercadorias que não restaram comprovadas (item 1). Emissão indevida das notas fiscais (item 4). Tratando-se das mesmas notas fiscais, deu-se por absorvida a conduta do item 4, pela infração mais gravosa do item 1. Absorção que não encontra óbice no art. 527, §§3º e 5º do RICMS/00. Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e não provido. (DRT-12 – 4059482/2015. Câmara Superior. Julgamento em 29/08/2017. Relator: Fabio Henrique Bordini Cruz)”

“Ementa: ICMS. Acusações fiscais de (i) falta de escrituração, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, de notas fiscais eletrônicas relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento, remetidas para industrialização por encomenda CFOP 5901) (item 1 do AIIM); (ii) emissão, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, de notas fiscais eletrônicas em hipótese não prevista no regulamento do ICMS-RICMS/00 (Decreto 45.490/00) para a entrada de mercadoria no estabelecimento em operação sujeita à suspensão do imposto CFOP 1901 - entrada para industrialização por encomenda, nos termos do artigo 402 do RICMS/00 (item 2 do AIIM); (iii) creditamento indevido do ICMS, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, por escrituração, nos registros fiscais de entradas de mercadorias, das operações de recebimento de sucata de alumínio (CFOP 1901 - entrada para industrialização por encomenda) com base em nota fiscal eletrônica indevidamente emitida na entrada em operação sujeita a suspensão do imposto nos termos do artigo 402 do RICMS/00 (item 3 do AIIM); (iv) falta de emissão, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, correspondente nota fiscal de entrada por interrupção do diferimento a que se sujeitou a operação (transferência de sucata de alumínio, CFOP 1151) (item 4 do AIIM); (v) creditamento indevido do ICMS, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, por escrituração nos registros fiscais de entradas de mercadorias das operações de recebimento de sucata de alumínio (CFOP 1151 - transferência) com base na nota fiscal eletrônica de remessa, cujo destaque do imposto não se verificou por força do diferimento previsto no artigo 392 do RICMS/00 (item 5 do AIIM); e (vi) creditamento indevido do ICMS, nos meses de janeiro a março, agosto, outubro e novembro de 2011, por escrituração nos registros fiscais de entradas de mercadorias das operações de recebimento de tarugo de alumínio (CFOP 1152 - transferência para comercialização) com base na nota fiscal eletrônica de remessa, cujo destaque do imposto não se verificou por força do diferimento previsto no artigo 400-D do RICMS/00 (item 6 do AIIM).

RESP CONTRIBUINTE. PARCIAL CONHECIMENTO. Ausência de paradigmas a contemplar todas as situações fácticas que serviram de motivação ao resolvido em ordinário. No mais, com o relator.

Em face do não conhecimento ser apenas um obstáculo processual, nada me impede e assim o faço, no caso de ser vencido quanto ao conhecimento, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RESP, no mesmo sentido de mérito do ilustre relator e forte em três motivos: (i) as infrações 1. 2 e 3 referem-se ao mesmo fato (mesmas operações de entrada com emissão de NNFF e registros equivocados); (ii) não exaustividade das possibilidades previstas no §3º do artigo 527 do RICMS/2000 e (iii) que efeitos de consunção não são desfeitos em face do previsto no §5º do artigo 527 do RICMS/2000.

(DRT-04 – 4035785/2014. Câmara Superior. Julgamento em 12/12/2017. Voto-Vista: Argos Campos Ribeiro Simões).

“Ementa: ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO APURADO POR MEIO DE LEVANTAMENTO FISCAL (ITEM 1). FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA (ITEM 2). Decisão recorrida cancelou o item 2, por entender que o mesmo já estava absorvido pelo item 1. Aplicação do princípio da consunção. O ilícito fim (item 1) absorve o ilícito meio (item 2). Recurso fazendário não conhecido, a míngua de paradigma hábil. RECURSO NÃO CONHECIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Decisão: Especial da Fazenda: Não conhecido. Decisão unânime. (não destacado no original) (TIT - SP 230521/2005

- AIIM 3034035, decisão de 27/01/2011, Relator: Celso Barbosa Julian”

"Ementa: PROCESSUAL – RECURSO ESPECIAL NÃO-CONHECIDO EM RELAÇÃO AO PEDIDO DE RELEVAÇÃO DAS MULTAS (SÚMULA 06 DO TIT), AO QUESTIONAMENTO DA TAXA DE JUROS (ARTIGO 28 DA LEI 13.457/09) E ÀS INVOCações DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DO NÃO-CONFISCO QUANTO ÀS PENALIDADES (PARADIGMAS IMPRESTÁVEIS) – CONHECIMENTO E PROVIMENTO PARCIAL PARA CANCELAR O ITEM 14 DO AIIM, EM FUNÇÃO DA INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

(...)

A leitura dos referidos itens indica que, no "13", o contribuinte foi autuado por falta de indicação, nas notas fiscais, dos valores da base de cálculo e do ICMS devido por substituição tributária, ao passo que, no "14", a infração corresponde à ausência de escrituração de tais dados nos livros fiscais.

Em meu entender, a prática da infração descrita no item 13 tem como desdobramento lógico e necessário a falta indicada no item 14, a evidenciar que efetivamente não poderia haver a dupla penalização. Ainda que o aresto invocado para demonstrar a dissonância jurisprudencial (processo DRT-7 n. 1134492/2011, fls. 4753/4763 e 4802/4839) não ostente identidade fática em relação ao julgado recorrido, parece-me que o importante, para aferir a possibilidade de conhecimento, é a necessidade de observância do princípio da consunção, possibilitando o conhecimento do recurso especial e, em desdobramento, seu provimento parcial, para reconhecer que efetivamente a item 13.

Face ao exposto, conheço parcialmente e dou provimento parcial ao recurso especial, unicamente para cancelar a infração descrita no item "14" do AIIM vestibular, preservando a decisão recorrida quanto ao mais." Decisão: Especial do contribuinte: Parcialmente Conhecido (TIT - SP DRT-04 - 4032452/201. Decisão de 16/08/2016, Relator: Paulo Gonçalves da Costa Junior)"

Neste eito, o princípio da consunção deve ser aplicado quando o fato jurídico tributário complexo absorver os fatos jurídicos tributários autônomos que o integram. Logo, é possível afirmar que o princípio da consunção, dispondo de um vasto rol de recursos aptos a resolver problemas concernentes ao concurso aparente de normas, tem como finalidade permitir a absorção de condutas que, muitas vezes, servem apenas como instrumento para a prática do ilícito principal.

Com essas considerações, caso mantido o item 01 do AIIM, é de rigor o provimento parcial do Recurso para cancelar parcialmente o item 02 do AIIM, relativamente às notas fiscais do Demonstrativo II de fls.1565/1633, mediante a aplicação da teoria da absorção.

DO PEDIDO DE REDUÇÃO OU LIMITAÇÃO DA MULTA

Sucessivamente o contribuinte pede que a multa seja reduzida ou então limitada ao montante de 1% do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas pela autuada nos 12 últimos meses da lavratura do Auto de Infração, conforme art. 85-A da Lei 6374/89.

A matéria não pode ser conhecida por ausência de indicação de paradigmas. Além do mais, caberia ao contribuinte demonstrar que a multa aplicada superou o percentual de 1% do valor total das operações de saídas dos últimos 12 meses da lavratura do AIIM.

Por derradeiro, incabível a redução da multa fiscal por força da Súmula 06 do TIT.

DISPOSITIVO

Ante ao exposto, **CONHEÇO EM PARTE DO RECURSO ESPECIAL** do sujeito passivo e na parte conhecida **DOU PROVIMENTO** para cancelar o item 01 do AIIM, mantendo-se o Item 02 integralmente. Se vencido quanto ao cancelamento do item 01 do AIIM, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao apelo para cancelar em parte o item 02, pela aplicação do instituto da absorção relativamente às notas fiscais relacionadas no Demonstrativo II de fls.1565/1633, nos termos do fundamentado.

Plenário da Câmara Superior, data constante em Ata.

**JOSÉ ORIVALDO PERES JR.
JUIZ RELATOR**

VOTO DE VISTA - Juiz: PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

Ementa:

PROCESSUAL – POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL ADSTRITA ÀS QUESTÕES QUE TENHAM SIDO OBJETO DE PREQUESTIONAMENTO E EM RELAÇÃO ÀS QUAIS RESTAR DEMONSTRADA A DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL – SENTIDO E ALCANCE DAS DECISÕES DO STF A ADIN 277 E NO RE 593.849 - RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO UNICAMENTE NO TOCANTE À ABSORÇÃO PARCIAL DAS MULTAS DO ITEM II E NESSA PARTE PARCIALMENTE PROVIDO.

Relatório e Voto:

VOTO-VISTA

Pedi vista dos autos para externar minha respeitosa discordância em relação ao voto proferido pelo ilustre relator.

O Auto de Infração inaugural atribui, ao contribuinte, a prática de duas infrações. A primeira delas consiste na falta de recolhimento do ICMS, nos termos do artigo 426-A do Regulamento do ICMS, na entrada em território paulista de medicamentos oriundos do Estado de Goiás. A segunda diz respeito à falta de escrituração de notas fiscais referentes à entrada de mercadorias em seu estabelecimento.

A defesa apresentada pelo particular subdividiu-se em quatro tópicos. No primeiro, intitulado “*Programa Farmácia Popular do Brasil*”, reclamou basicamente de que “*no levantamento do cálculo do ICMS ST devido nas compras de Medicamentos fora do Estado de São Paulo, não considerou o ‘valor de referência’ editado pelo Ministério da Saúde no PROGRAMA FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL*”, além de ter formulado duas objeções específicas, assim explicitadas:

“Verificamos outrossim, que o AFR, no referido levantamento do ICMS ST, lançou em duplicidade os produtos e a nota fiscal de nº. 13246 de 20/05/2013, conseqüentemente, aumentando indevidamente o valor do ICMS ST cobrado no AIIM.

Ainda em relação ao primeiro item, comparando a folha nº. 01 da planilha levantada pelo AFR, verificamos que os produtos do item 15 até o item 79 desta folha, ou sejam, da nota fiscal nº. 12103 de 01/04/2013, apresentam os PMCs todos incorretos. Tal incorreção acarretou cobrança indevida de ICMS ST no Auto de Infração.”

Na sequência, insurgiu-se o particular contra a sistemática de cobrança dos juros (item II da defesa), alegou que deveria ser observado seu pretensão “*Direito da espontaneidade no cumprimento das obrigações acessórias*” (item III) e pugnou pela revisão das multas punitivas aplicadas no lançamento.

Após manifestação do agente atuante, na qual se admitiu a necessidade de revisão do lançamento quanto a alguns poucos itens da planilha “*DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO IMPOSTO DEVIDO NOS TERMOS DO ART. 426A DO RICMS/00*” (vide fl. 83), sobreveio decisão de primeiro grau, confirmatória da legitimidade do lançamento e que acolheu a redução proposta na manifestação fiscal.

O recurso ordinário do contribuinte repete as mesmas objeções da impugnação primeira, valendo-se basicamente dos mesmos argumentos.

A 3ª Câmara Julgadora do TIT, anteveio que parte das notas fiscais não escrituradas a que se refere o item II do AIIM referia-se a operações que tinham sido contempladas na acusação do item I do lançamento, determinou a realização de diligência para que a fiscalização discriminasse as hipóteses em que havia tal intersecção e os casos nos quais as operações e notas fiscais dos itens I e II da autuação não tinham vínculo entre si. Em atendimento à diligência, a fiscalização elaborou três demonstrativos, nos quais discriminou (a) “*as Notas Fiscais que são objeto tanto da penalidade imposta no item 1 do AIIM quando na do item 2*”, (b) “*as Notas Fiscais que são objeto somente da multa aplicada no item 1*” e (c) “*as Notas Fiscais que são objeto somente da multa aplicada no item 2 do AIIM*”.

O processo retornou à 13ª Câmara Julgadora, que deu parcial provimento ao recurso ordinária da atuada, unicamente “*para adequação do percentual da multa aplicada no item 1 para o quanto determinado no art. 1º, I, da Lei nº 16.947/2017 c/c art. 3º, I, da mesma Lei e art. 106, II, “c”, do CTN*”, preservada, quanto ao mais, a decisão singular.

O contribuinte apresentou recurso especial, datado de 09 de abril de 2018, em que pugnou por suposta (I) necessidade de retificação do julgado, em função de alegada (a) “*omissão de fundamentação à quesitos arguidos no bojo do Recurso Ordinário*” e (b) “*erro e omissão de fundamentação legal específica relacionada à aplicação da multa aplicada ao item I do AIIM*”. Além disso, apontou (II) divergência jurisprudencial relativa à alegada absorção das multas, única questão amparada por paradigmas, além de formular (II.1) pedido subsidiário de redução de multas, com base no artigo 85-A, da Lei Estadual 6.374/89, na redação que lhe foi dada pela Lei 16.497/17.

Após a apresentação de resposta pela Representação Fiscal, a Recorrente apresentou petição avulsa, datada de abril de 2019, na qual alega que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.849 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777 afetariam o julgamento do item I do AIIM, anunciando, nessa peça processual, que “*No intuito de demonstrar a iliquidez do lançamento tributário do item I.1 do AIIM, a Recorrente apresenta a seguir a diferença de valores entre a base de cálculo do ICMS-ST que serviu para o cálculo da exigência e os efetivos preços de venda de medicamentos praticados no varejo, tanto à época da infração fiscal como nos dias atuais.*” (sic)

Em seu voto, o relator não conheceu do pedido de retificação de julgado em função de alegados erros e omissões e deu provimento parcial ao recurso especial para cancelar o item I do Auto de Infração, ressalvando desde logo que, se vencido fosse quanto à anulação desse primeiro item, cancelaria parcialmente o item II, aplicando o princípio da absorção no tocante às notas fiscais relacionadas no Demonstrativo II de fls.1565/1633.

Divirjo do relator no tocante ao item I do lançamento.

Destaco, primeiramente, a absoluta impropriedade de conhecimento das alegações formuladas pelo contribuinte em petição avulsa protocolizada aproximadamente um ano após a interposição do recurso especial.

Em primeiro plano, o conhecimento do recurso especial deve estar adstrito, pede-se excusas pela redundância, ao quanto alegado no próprio recurso especial. Inadmissível, nesse cenário, a apreciação de alegações e requerimentos apresentados muito tempo depois.

Não é exata, com a devida vênia, a assertiva de que “a questão do desacerto ou da iliquidez do valor do crédito tributário foi prequestionada e vem sendo debatida desde o início do processo”. Na realidade, o questionamento veiculado pela autuada dizia respeito especificamente à desconsideração dos valores de referência do Programa Farmácia Popular, à suposta duplicidade da exigência fiscal em relação à nota fiscal nº 13246 e aos itens 15 a 79 da folha 01 da planilha elaborada pela fiscalização, a evidenciar que o prequestionamento foi restrito e não tem a amplitude imaginada pelo relator.

Ressalto, por relevante, que em abril de 2018 já haviam sido julgados, pelo Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário nº 593.849 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2777, a evidenciar a ausência de qualquer justificativa plausível para que o particular não apresentasse sua peculiaríssima interpretação dessas decisões no ato de interposição do recurso especial.

Insta enfatizar, mais, que o conhecimento do recurso especial tem como requisito a existência e a demonstração de julgamentos divergentes que retratem interpretações distintas da legislação tributária. No caso, como já apontado, os paradigmas trazidos pela Recorrente dizem respeito unicamente à alegada consunção, que atingiria as multas aplicadas no item II do AIIM, restando descumprido outro requisito basilar à apreciação do questionamento do item I por esta Câmara Superior.

Diz o relator, ainda, que o recurso especial “pode ser conhecido por força do disposto no artigo 28, inciso I, da Lei 13.457/09. Ademais, não fosse a incidência da referida norma, penso que a matéria é de ordem pública, uma vez que o tema da base de cálculo no ICMS-ST é de relevância e controvertido, afetando a segurança do Fisco e do contribuinte”.

Quanto ao ponto, enfatizo que a circunstância de determinado tema ser relevante e controvertido não significa que seja de ordem pública. Para tanto, é preciso norma que formal ou materialmente o defina como tal e que se cuide de matéria passível de cognição de ofício pelo órgão julgador, requisitos ausentes, *data maxima venia*, da situação sob análise, até porque, a prevalecer o posicionamento do relator, sempre que houver controvérsia sobre a base de cálculo a matéria é, pior, o recurso especial deveria ser conhecido, hipótese que cotidianamente é rechaçada nos julgamentos desta Câmara Superior.

Não é ocioso recordar, ademais, que é iterativa e sedimentada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a proclamar que, em sede de recurso especial, exige-se o requisito do prequestionamento mesmo quando se cuida de matéria de ordem pública, como exemplifica o aresto exarado pela Primeira Seção no Agravo regimental no Recurso Especial 582776:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que mesmo as matérias de ordem pública, cognoscíveis de ofício pelas instâncias ordinárias, devem ser prequestionadas de modo a viabilizar o acesso à via especial.”

Acrescento, ainda, que o artigo 28, I, da Lei 13.457/09, não embasa o conhecimento do recurso especial. Tal preceito excepciona a regra segundo a qual este Tribunal administrativo não pode exercer controle de constitucionalidade, ao dispor que a inconstitucionalidade (somente) pode ser declarada quando houver julgamento desse teor em ação direta de inconstitucionalidade. Não é isso que se cuida na hipótese dos autos, visto que na ADIN nº 2777 não foi declarada a inconstitucionalidade, mas a constitucionalidade da lei paulista então discutida.

Aliás, o fato de ter sido declarada a constitucionalidade evidencia que a lei estava e sempre esteve em vigor (não houve liminar que lhe suspendesse a vigência ou a eficácia), motivo pelo qual, se o diploma normativo fosse útil à defesa da autuada, isto deveria ter sido alegado em momento anterior, não em petição avulsa posterior à interposição do recurso especial, constatação que mais realça a completa impropriedade de conhecimento deste último ou da referida petição.

Ressalto ainda que a iniciativa da autuada de, em petição avulsa, tentar demonstrar a “diferença de valores entre a base de cálculo do ICMS-ST que serviu para o cálculo da exigência e os efetivos preços de venda de medicamentos praticados no varejo, tanto à época da infração fiscal como nos dias atuais” revela indistigável intuito de reexaminar, ou melhor, de produzir prova em momento processual completamente inadequado, configurando-se outro obstáculo intransponível à eventual apreciação do tema por esta Câmara Superior.

Assinalo, por fim, que a iniciativa de conhecer das alegações da referida petição avulsa importa supressão de instância (dado que nada se alegou nem se decidiu nas instâncias ordinárias sobre as implicações das decisões do STF, nem sobre os fatos inéditos alegados pelo contribuinte), cerceamento da defesa da Fazenda Pública e ofensa ao contraditório, visto que não houve sequer a oportunidade de contradita.

Há, pois, inúmeros óbices de natureza processual, cada qual suficiente, a inviabilizar o conhecimento do apelo especial do particular ou da indigitada petição.

Enfatizo, por outro lado, que as aludidas decisões do Supremo Tribunal Federal não têm, com a devida vênia, o sentido e alcance que lhes foi atribuído pela infratora ou pelo relator.

De fato, a Suprema Corte firmou o entendimento de que, quando os preços efetivamente praticados pelo contribuinte substituído forem inferiores à base de cálculo normativamente estimada para o cálculo e recolhimento do ICMS incidente sob o regime de substituição tributária, o substituído fará jus ao ressarcimento do ICMS desembolsado a maior, desde que apresente requerimento administrativo e comprove os requisitos de fato necessários para tanto.

Oportuno, a propósito, recordar excerto fundamental do voto proferido pelo Ministro CÉZAR PELUSO, relator da mencionada ADIN nº 2777:

“Se a devolução da diferença desnaturasse ou prejudicasse o sistema, porque o não desnaturaria nem prejudicaria a devolução do valor integral do imposto, como preconiza o Min. JOBIM? Também neste caso, há necessidade de procedimento administrativo, com produção de provas e julgamento. Ademais, se a base de cálculo presumida, estatuída pelo Fisco, for próxima do valor real da operação (preço de venda praticado pelo substituído), os pedidos de devolução serão escassos. Nem custa lembrar que o pedido de devolução é de interesse único do contribuinte, que deve deduzi-lo, com o ônus exclusivo da produção de provas suficientes. O sistema permanece plenamente operante, aliás como faz muito o esteve no Estado de São Paulo, que, aplicando sua legislação, devolvia sempre a diferença a maior entre o valor do fato gerador presumido e o do

legitimante (efetivamente ocorrido).” (g.n.)

Nada há, nos pronunciamentos da Corte Suprema, que favoreça contribuinte que, como se deu em relação às operações focalizadas no Auto de Infração, certamente nada recolheu a título de substituição tributária e ao que parece nada recolheu a título algum, além de ter praticado graves faltas quanto ao cumprimento das obrigações instrumentais, com o evidente propósito de não apenas furtar-se ao recolhimento do imposto devido, mas também dificultar os trabalhos da fiscalização.

Note-se, por relevante, que o Supremo Tribunal Federal em nenhum instante estabeleceu ou sugeriu que o regime de substituição tributária não deveria ser aplicado ou que o contribuinte pudesse deixar de cumprir as obrigações correspondentes. Limitou-se a afirmar que, se e quando os preços praticados em operações regulares e comprovadas fosse inferior à base de cálculo presumida, haveria em abstrato o direito ao ressarcimento, desde que atendidos os demais requisitos (requerimento à Administração, comprovação dos pressupostos fáticos, etc), situação completamente estranha ao caso dos autos.

Não posso deixar de registrar, ainda, que a “demonstração” esboçada pelo particular na referida petição avulsa é absolutamente precária, carente de qualquer suporte documental, motivo pelo qual jamais poderia ser acatada por esta Câmara Superior.

Em função das objeções processuais e materiais acima alinhadas, divirjo frontalmente da posição assumida pelo relator no tocante ao item I do AIIM, preservando incólume, quanto ao ponto, a decisão recorrida.

No que diz respeito ao item II do lançamento, penso, como o fez o relator, que em relação às operações que também foram contempladas no item I não pode haver dupla penalização. Assim, tendo em vista que o recurso especial, quanto a este ponto, está baseado em julgados que retratam o entendimento desta Câmara Superior quanto ao princípio da absorção, também voto pelo cancelamento das multas do item II que se refiram às notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 1565/1633.

Quanto ao mais, ante a ausência de paradigmas que se prestem à eventual comprovação de divergência jurisprudencial, não conheço do recurso especial do contribuinte.

Em conclusão, conheço do recurso especial do contribuinte unicamente quanto à questão da absorção das multas do item II e, nesse particular, dou-lhe parcial provimento, para cancelar as multas do item II que se refiram às notas fiscais relacionadas na planilha de fls. 1565/1633. Quanto ao mais, não conheço do recurso especial da autuada, assinalando que, se vencido for quanto ao conhecimento, nego-lhe provimento, endossando os argumentos da decisão recorrida e acrescentando aqueles explanados na fundamentação acima.

São Paulo, 18 de junho de 2019

PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

JUIZ COM VISTA



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
C II	4062686-6	2015	4062686-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	MARINGOS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

Confirmo o voto que preferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 18 de junho de 2019
JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR
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
C II	4062686-6	2015	4062686-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	MARINGOS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO PARCIALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

EDUARDO SOARES DE MELO

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

ALBERTO PODGAEC

EDISON AURÉLIO CORAZZA

AUGUSTO TOSCANO

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

VOTO DE VISTA: PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:

OSWALDO FARIA DE PAULA NETO (Presidente)

JOAO MALUF JUNIOR

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

ROGERIO DANTAS

MARCO AURÉLIO WATANABE ZANCOPE

JOÃO CARLOS CSILLAG

JUIZ(ES) AUSENTE(S):

CACILDA PEIXOTO



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



AUTUADO
MARINGOS DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA

IE
142713006119

CNPJ
17026785000174

LOCALIDADE
São Paulo - SP

AIIM
4062686-6

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 juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 18 de junho de 2019
Tribunal de Impostos e Taxas