



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	5053176-1	2025	5053176-1	TERCEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	FUGA S/A
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARA EUGÉNIA BUONANNO CARAMICO
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: MARA EUGÉNIA BUONANNO CARAMICO**

**Ementa:**

ICMS - FALTA DE PAGAMENTO - OPERAÇÃO TRIANGULAR - SIMULAÇÃO - NÃO CONFIGURADA - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO PARA CANCELAR O AIIM

**Relatório e Voto:**

Trata-se de Recurso Ordinário de fls. 330/363 interposto contra a decisão de fls. 301/326 que julgou procedente o AIIM de fls. 01, composto de item único, que cuidou das seguintes infrações relativas ao ICMS:

“I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO 1. O contribuinte acima identificado, enquadrado no Regime Periódico de Apuração – RPA, creditou indevidamente do ICMS no valor de R\$ 4.284.633,95 (quatro milhões duzentos e oitenta e quatro mil seiscentos e trinta e três reais e noventa e cinco centavos), por escrituração de notas fiscais no livro REGISTRO DE ENTRADAS da EFD, meses de JANEIRO a DEZEMBRO, ano de 2022, as quais NÃO CORRESPONDEM À EFETIVA ENTRADAS DAS MERCADORIAS (pele fresca de bovino/couro bovino) no seu estabelecimento. Referidas notas fiscais, que demonstram ser “SO PAPÉIS”, com conteúdo ideologicamente falso, foram emitidas pela empresa FUGA COUROS S/A, com estabelecimento na cidade de MARAU, Estado do Rio Grande do Sul, CNPJ 91.302.349/0001-33, sob os títulos de REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO e/ou TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS. Consta no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES de cada nota fiscal: MERCADORIA ENTREGUE CONFORME NFES... (emitidas por diversos abatedouros paulistas), fato que confirma não ter havido efetiva circulação das mercadorias de Marau/RS para Jales/SP. PROVA DA INFRAÇÃO: Cópias das notas fiscais e do livro Registro de Entradas da EFD em que foram escrituradas com crédito do imposto. INFRINGÊNCIA: Artigo 61, c. c. Artigo 59 e 214 do Regulamento do ICMS. CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. II, alínea “d”, c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89.

Infração referente a: Operações Próprias Não se aplica o disposto do Art. 85-A da Lei 6.374/89 por motivo de dolo, fraude ou simulação.”

O contribuinte, em sua peça recursal, requer a reforma da decisão de 1<sup>a</sup> instância e consequentemente a improcedência do AIIM com fundamento nas seguintes alegações:

Preliminar – Que há nulidade no presente AIIM, uma vez que esse representa mero complemento de lançamentos efetuados anteriormente, situação que não se admite nos termos da Súmula 227 do extinto TFR e da decisão proferido pelo STJ no REsp 1.130.545;

Mérito – Que não há certeza da ocorrência da infração, pois, ainda que as mercadorias tenham circulado fisicamente apenas no Estado de São Paulo, o crédito se refere a remessas simbólicas efetuadas por outro estabelecimento de mesma titularidade, situado em MARAU/RS, situação que é admitida pelo art. 402 e ss. do RICMS;

Requer ainda: A aplicação do art. 85-A da Lei 6.374/89, ante a inexistência de fraude, dolo ou simulação. Protesta por sustentação oral à fls. 363.

Este é o breve relatório.

Passo ao VOTO.

Alega o Recorrente que a autuação é nula por ser complemento de outros autos de infração, e que tal procedimento feriria da Súmula 227 do extinto TFR e da decisão proferido pelo STJ no REsp 1.130.545.

Todavia, não vislumbro tal nulidade uma vez que, embora se trate do mesmo modus operandi, as infrações se referem a outras operações que não foram autuadas nos autos anteriores, e embora se refiram ao mesmo período de apuração, não se tratam das mesmas notas fiscais que já foram autuadas.

De fato, como bem demonstrado pela D. Representação Fiscal, o crédito indevido autuado se refere a notas fiscais emitidas que são diversas das notas fiscais constantes nos demais autos de infração, não havendo bis-in-idem, neste ponto, e nem mesmo impossibilidade de se lavrar novo auto de infração para a cobrança do imposto decorrente do creditamento indevido destas específicas notas fiscais.

Assim, não vislumbro a pretendida nulidade da autuação alegada pelo Recorrente.

Passando ao mérito.

Como a acusação é de fraude fiscal, foram desconsiderados os negócios jurídicos praticados pela empresa FUGA COUROS S.A. (MARAU/RS) E FUGA COUROS S.A. (JALES/SP). Em defesa, a Autuada afirma que o FISCO parte de análise incorreta dos fatos, autuando várias vezes a mesma mercadoria, “a qual, inclusive já teve ICMS destacado quando da sua saída do estabelecimento localizado na cidade de Sertãozinho; na chegada física em Jales; na chegada simbólica verificada no Rio Grande do Sul, quando então encerrada a operação e, finalmente, na chegada simbólica do produto final --- industrializado --- após a industrialização realizada, inexistindo prejuízo aos cofres públicos dos Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul.

Com intuito de eximir sua responsabilidade, a interessada alega que não há certeza da ocorrência da infração. Nesse diapasão, discorre que as mercadorias, com origem em estabelecimentos paulistas, de titularidade de terceiros, teriam sido adquiridas por sua unidade situada em MARAU/RS. Nessa etapa, teria sido emitida NF com destaque do imposto, o que encerraria o diferimento previsto no art. 383 do RICMS.

Concomitantemente, o estabelecimento paulista, de titularidade de terceiro, teria emitido NF de simples remessa com intuito de acobertar o trânsito das mercadorias até a unidade de JALES/SP.

A seu turno, a unidade de MARAU/RS efetuava a emissão de NF com destino à unidade de JALES/SP, com destaque do imposto, o que ocorria a título de remessa simbólica para industrialização, situação que, no seu entendimento, seria admitida pelo art. 402 e ss. do RICMS.

A Recorrente insiste que não cabe a acusação de quebra de diferimento na entrada física no estabelecimento da filial da Fuga Couros de Jales, pois, o diferimento foi interrompido na venda interestadual DOS TERCEIROS para a matriz FUGA COUROS em MARAU-RS. Argumenta que a saída simbólica, para outro Estado, gera a interrupção do diferimento sendo que inclusive, o ICMS foi destacado na venda da pele fresca para estabelecimento localizado no Rio Grande do Sul. A Recorrente afirma que tais operações, estão respaldadas pelo artigo 406 do RICMS/00 e pelo Convenio SINIED S/N de 1970, inexistindo qualquer óbice a triangulação interestadual. Aduz que não houve falta de pagamento do imposto, em razão das entradas de mercadorias em seu estabelecimento por remessas para industrialização, pois, estaria interrompido quando da venda ao estabelecimento da FUGA COUROS – MARAU/RS, com fundamento no artigo 383, I do RICMS/00.

Neste sentido, entendo assistir razão à Recorrente, e assim já me pronunciei em processo por mim julgado, em voto vista, que restei vencida.

Porém, ainda entendo que o procedimento do contribuinte em nada contraria a legislação, e para tanto transcrevo minhas razões de decidir no auto

Inicialmente, tomemos a literalidade do artigo 406 do RICMS/00 que trata das operações de industrialização por conta e ordem de terceiros, vejamos: “Artigo 406 - Quando um estabelecimento mandar industrializar mercadoria, com fornecimento de matériaprima, produto intermediário ou material de embalagem, adquirido de fornecedor que promover a sua entrega diretamente ao estabelecimento industrializador, observar-se-á o seguinte (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio SINIEF de 15-12-70, art. 42)”. Como se observa, na industrialização triangular, (a) um “estabelecimento” encomendante adquire de (B) um fornecedor que envia a mercadoria diretamente a (C) um “estabelecimento” industrializador. Em meu sentir, ao contrário do que afirma o autor do feito, a lei paulista aceita que os estabelecimentos encomendante e industrializador sejam estabelecimentos de uma mesma empresa, não estando isso vedado no texto do artigo 406. Quando a lei fala em estabelecimentos, não determina e nem afirma em momento algum que as operações não poderiam ocorrer entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dado que faz menção apenas e genericamente a estabelecimentos chamando-os de encomendante, fornecedor e industrializador. Para que alguém seja proibido de fazer ou obrigado a fazer algo isso deve estar expressamente consignado em lei. Não encontro na lei, neste caso, dispositivo legal que vede tal conduta realizada pelo Recorrente, até porque longe de ser simulada, como afirma o fisco, ela foi claramente evidenciada por todas as notas fiscais emitidas. Por outro lado, em nenhum momento o Fisco afirma que o negócio jurídico da venda para o estabelecimento de Maraú RS não tenha ocorrido. Não cuidou de analisar a documentação de pagamento ou da efetividade da operação, contestando a operação apenas sob o argumento da impossibilidade de triangulação e de operações simbólicas. Operação negocial que ocorreu entre o fornecedor e a matriz gaúcha, estendendo ao estabelecimento filial paulista, fato que não foi controvertido nos autos. Aliás, existe consulta da própria secretaria da fazenda reconhecendo a possibilidade de industrialização entre estabelecimentos do mesmo titular, vejamos: Resposta a Consulta n. 1372/2013, de 17 de junho Ementa ICMS – Industrialização por encomenda entre estabelecimentos da mesma empresa – Possibilidade – Obrigações acessórias. I. Estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular podem realizar operação de industrialização por encomenda, face à autonomia dos estabelecimentos de uma mesma empresa, prevista no § 2º, do artigo 15, do RICMS/2000. II. Emissão de Nota Fiscal única na saída dos produtos resultantes da industrialização, com

destino ao estabelecimento autor da encomenda (art. 404, inciso I, alínea “b”, combinado com art. 127, § 19, ambos do RICMS/2000). III. Suspensão do lançamento do imposto incidente na saída da matéria-prima ao estabelecimento industrializador e na saída dos produtos resultantes da industrialização, com destino ao estabelecimento autor da encomenda, se atendidos os requisitos legais. IV. Quando a mercadoria tiver de transitar por mais de um estabelecimento industrializador antes de ser entregue ao autor da encomenda, o primeiro industrializador deve emitir uma Nota Fiscal em nome do industrializador seguinte, para acompanhar a mercadoria, e outra em nome do autor da encomenda, para registrar os valores dele cobrados e o retorno simbólico das mercadorias outrora recebidas (artigo 405 do mesmo regulamento).

Outras consultas podem ser citadas: RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 11563/2016, de 20 de julho de 2016. Disponibilizado no site da SEFAZ em 26/07/2016. Ementa ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Estabelecimentos filiais. I. Estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular podem agir como autor e executor da encomenda, valendo-se das regras previstas para a sistemática da industrialização por conta de terceiro. RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 3011/2014, de 08 de julho de 2014. Disponibilizado no site da SEFAZ em 29/11/2016. Ementa ICMS – Industrialização por conta de terceiro – Estabelecimento matriz autor da e estabelecimento filial industrializadora. I. Na remessa das mercadorias (máquinas e peças) para industrialização aplica-se o artigo 402 do RICMS/2000. II. No retorno do produto industrializado aplica-se o artigo 404 do RICMS/2000

Por outro lado, não há dúvida de que antes da remessa por conta e Ordem da matriz de Maraú-RS, ocorreu a venda do couro ou pele, dos terceiros, fornecedores paulistas, para a Fuga Couros de Maraú-RS. O fato de o fornecedor entregar neste Estado a mercadoria vendida, por conta e ordem do adquirente gaúcho, não o desobrigava de cumprir com pagamento do ICMS diferido interrompido, nos termos do estabelecido pelo artigo 383, inciso I do RICMS/00. Tanto é verdade, que o fornecedor efetuou o correspondente débito nas notas fiscais de venda. Portanto, não cabe a acusação de quebra de diferimento na entrada física no estabelecimento da filial da Fuga Couros de Jales, vez que o diferimento foi interrompido na venda interestadual para o estabelecimento matriz da Fuga Couros/Maraú – RS. A saída, no caso, ainda que simbólica, para outro Estado gera a interrupção do diferimento sendo que, não nega o Fisco tenha sido o ICMS destacado na venda do couro para o RS. No caso as operações se deram de maneira clara, e correta em meu sentir.

Então não há como afirmar não ser essa uma operação legítima e triangular, sendo o conceito de triangular tomado pelo Fisco de maneira restrita, a jogar por terra todo o seu arcabouço jurídico racional. No caso, houve operações simbólicas de transferências e/ou de remessas para industrialização entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, situações normais dentro da logística empresarial. No caso da remessa para industrialização, que, à primeira vista, pode causar surpresa por ocorrer entre matriz e filial, já vimos que a Fazenda entende possível a sua ocorrência entre estabelecimentos da mesma empresa. Por outro lado, entendo que o § 2º do artigo 129 do RICMS SP, e o artigo 40 do Convênio s/nº de 15/12/70, normativos da venda à ordem, indicam que deve haver 3 estabelecimentos distintos, mas não concordo que devam ser de titulares diversos, porque isso não está expressamente consignado na lei, tanto assim que a própria Fazenda admite que estabelecimentos do mesmo contribuinte efetuem operações de industrialização como acima demonstrado. Além disso, a dicção dos § 4º e 5º do artigo 125 do RICMS SP, não estabelecem como devem ser as operações de venda a ordem, mas apenas como devem ser as emissões de notas fiscais em caso de entrega de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular dentro do Estado. Em momento algum há referência de que é proibido a emissão ou a entrega de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular mas que se encontrem em Estados distintos, não consigo ter essa leitura.”

Tais razões de decidir do AIIM 5024726-8 por mim prolatadas servem para elucidar meu posicionamento e justificar os motivos pelos quais entendo que não existe qualquer fraude ou dolo no procedimento do Recorrente nos presentes autos, restando, assim cancelada a infração imputada pelo Fisco ao Recorrente.

Dito isto, e sob esses fundamentos, conheço do recurso do Recorrente e a ele dou integral provimento para cancelar a autuação e por consequência, o auto de infração lavrado.

É como VOTO.

## VOTO DE VISTA - Juiz: PAULO RAFAEL MINETTO MACETA

### Ementa:

ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. OPERAÇÃO TRIANGULAR NECESSITA DE 3 EMPRESAS DISTINTAS O QUE NÃO OCORRE NO PRESENTE CASO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM COM PRODUTOS PRIMÁRIOS DE ORIGEM ANIMAL É VEDADA. ARTIGO 85-A DA LEI 6.374/89 NÃO PODE SER APLICADA EM INFRAÇÕES QUE HÁ EXIGÊNCIA DE TRIBUTO. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

---

### Relatório e Voto:

## RELATÓRIO

1) Inicialmente, adoto o relatório da i. Juíza Relatora.

2) Pedi vistas do processo para analisar mais detidamente o mérito.

3) Já analisei a matéria em recente voto desta c. 3<sup>a</sup> Câmara Julgadora e entendo que a operação realizada pela autuada não encontra respaldo na legislação.

4) Para amparar a operação de venda à ordem deveriam ser observados o § 2º do artigo 129 do RICMS SP, e o artigo 40 do Convênio s/nº de 15/12/70, normativos da venda à ordem, que indicam que deve haver 3 estabelecimentos distintos, aqui entendidos como 3 empresas distintas.

5) Ainda, não poderia ocorrer o previsto nos § 4º e 5º do artigo 125 do RICMS SP, que seria a entrega de mercadoria remetida a contribuinte deste Estado ser realizada em outro estabelecimento pertencente ao mesmo adquirente, pois o item 1 do § 4º do mesmo artigo condiciona tal operação à ambos os estabelecimentos estarem situados no Estado de São Paulo.

6) Assim, a operação realizada pela autuada não encontra respaldo na legislação paulista e foi corretamente desconsiderada pela fiscalização em linha com o parágrafo único do artigo 116 do CTN.

7) Reforçam meu entendimento as Respostas à Consultas Tributárias 6457/2015, de 30 de dezembro de 2015 e 28334/2023, de 12 de setembro de 2023, que expressam o não amparo da legislação paulista para operações triangulares entre estabelecimentos da mesma empresa em estados diferentes.

8) E mais, a e. Câmara Superior desse Tribunal também já decidiu pelo não amparo da legislação paulista de tal modelo de operação no AIIM nº 3.089.294-6.

9) Ainda, mesmo que se entenda que não há necessidade de haver 3 empresas distintas para a operação triangular, certo é que há vedação expressa, no item 1, § 4º do artigo 402 do RICMS SP, da operação interestadual de industrialização por conta e ordem com produtos primários de origem animal, que é a mercadoria das operações autuadas:

*“Artigo 402 - O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, observado o disposto nos artigos 409 e 410, fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos (Lei 6.374/89, art. 8º, XVIII, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I e 59 e Convênio AE-15/74, com a alteração dos Convênios ICM-35/82 e ICMS-34/90).*

(...)

**§ 4º - O disposto neste capítulo:** (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 66.393, de 28-12-2021; DOE 29-12-2021; em vigor em 1º de janeiro de 2022)

*1 - ressalvados os casos de regime especial, concedido com anuência de outro Estado, não se aplica às operações interestaduais efetuadas com sucata de metais e com produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral;” (g.n.)*

10) Assim, entendo correto o AIIM o qual deve ser mantido.

11) Por fim, a autuada requer a aplicação do artigo 85-A da lei 6.374/89.

12) Ocorre que o citado normativo não pode ser aplicado no caso em que há exigência de imposto, o que ocorre no caso em tela conforme indica o campo 3 do DDF, fl. 02.

13) Em relação à preliminar de nulidade, me alinho à juíza relatora e adoto suas razões de decidir em meu voto.

14) Ante o exposto, **CONHEÇO** do Recurso Ordinário e a ele **NEGO PROVIMENTO**.

**PAULO RAFAEL MINETTO MACETA**

**JUIZ COM VOTO DE VISTA**



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	5053176-1	2025	5053176-1	TERCEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	FUGA S/A
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARA EUGÉNIA BUONANNO CARAMICO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	PAULO RAFAEL MINETTO MACETA

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

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

Sala das Sessões da TERCEIRA CÂMARA JULGADORA, 26 de novembro de 2025

MARA EUGÉNIA BUONANNO CARAMICO

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
08	5053176-1	2025	5053176-1	TERCEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	FUGA S/A
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARA EUGÉNIA BUONANNO CARAMICO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	PAULO RAFAEL MINETTO MACETA

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. NÃO PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR: MARA EUGÉNIA BUONANNO CARAMICO**

**RECURSO ORDINÁRIO:** Conhecido Integralmente. Provido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

ALEXANDRE DOS SANTOS DIAS

**VOTO DE VISTA: PAULO RAFAEL MINETTO MACETA**

**RECURSO ORDINÁRIO:** Conhecido Integralmente. Não Provido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

BELMAR COSTA FERRO (Presidente)

São Paulo, 26 de novembro 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

FUGA S/A

IE

396125920117

CNPJ

91302349001458

LOCALIDADE

JALES - SP

AIIM

5053176-1

**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, 26 de novembro de 2025  
Tribunal de Impostos e Taxas