

PROCESSO - A. I. Nº 206911.3000/16-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDOS - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0113-05/18
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/09/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0240-12/19

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. **b)** ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA. 3. MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. O contribuinte apesar da interposição das razões recursais efetuou pagamento do crédito tributário nos valores reconhecidos pelo órgão julgador *a quo*, com a finalidade de utilizar anistia parcial de multa, o que caracteriza conduta incompatível com o interesse do sujeito passivo em recorrer. Inteligência do art. 10, inciso III, alínea “b” c/c art. 122, inciso I e parágrafo único, todos do RPAF/99. Alegações de decadências prejudicadas devido ao reconhecimento do pagamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário devido ao pagamento. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 0113-05/18, da lavra da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluíra em 26/06/2018 pela improcedência parcial da autuação, ao manter a infração 01 (que não fora objeto de impugnação); e acolher parcialmente os argumentos defensivos em relação às infrações 2, 3 e 4, declarando inclusive a decadência em relação a algumas ocorrências dessas três infrações. Isso culminou em uma desoneração da ordem de R\$118.051,90.

Houve interposição de Recurso de Ofício em relação às infrações 2, 3 e 4 (parcialmente reduzidas). O sujeito passivo interpôs em 10/09/2018 Recurso Voluntário exclusivamente em relação à infração 2 (fls. 181 a 186), mas fez juntar em 08/02/2019 petição (fls. 225 e 226) em que informa adesão ao programa “Concilia 2018”, instituído por meio da Lei nº 14.016, de 25/10/2018, reconhecendo todos os valores das quatro infrações, consoante fixados pela 5ª JJF (*cf.* tabelas de fls. 172 e 225 dos autos).

Convém, assim, indicar a descrição das infrações 2, 3 e 4 do Auto de Infração, lavrado em 30/06/2016 e notificado ao sujeito passivo na mesma data, para exigir ICMS e multas no valor de R\$209.711,12, relativos a ocorrências apuradas ao longo do exercício de 2011 (fl. 04 e 05):

INFRAÇÃO 2 (02.01.03) – Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. Estando tudo discriminado conforme Demonstrativo de Débito constante no Anexo 02, juntado ao presente PAF sob a forma de mídia gravada. Foi lançado o valor de R\$53.613,22, acrescido de multa de 60% e demais encargos.

INFRAÇÃO 3 (03.02.02) – Recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Em virtude de erro na aplicação da Alíquota Efetiva, tendo em vista o uso irregular do benefício fiscal da Redução da Base de Cálculo do ICMS, sobre mercadorias não contempladas com tal. Estando tudo discriminado conforme Demonstrativo de Débito constante no Anexo 01, juntado ao presente PAF sob a forma de mídia gravada. Foi lançado o valor de R\$28.484,45, acrescido da multa de 60% e demais encargos.

INFRAÇÃO 4 (07.01.03) – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação

tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Estando tudo discriminado conforme demonstrativo de débito constante no Anexo 04, juntado ao PAF, sob a forma de mídia gravada. Foi lançado o valor de R\$16.239,16, acrescido de multa de 60% e demais encargos.

A lide gravita em torno da classificação fiscal de mercadorias comercializadas pelo sujeito passivo, esgrimindo Fisco e Contribuinte acerca da adequação ou não dessas mercadorias aos regimes de substituição tributária (ST) ou de antecipação tributária (AT). Assim, quando o Contribuinte aplicou em sua escrita fiscal o regime do ICMS-ST a certas mercadorias que o Fisco entendia sujeitas à tributação normal, houve lançamento atinente à infração 2; quando, ao revés, o Contribuinte aplicou em sua escrita fiscal o regime de tributação normal do ICMS a certas mercadorias que o Fisco entendia sujeitas ao ICMS-ST ou ICMS-AT, houve lançamento das infrações 3 e 4.

O autuado apresentou tempestivamente suas razões de defesa às fls. 24 a 42, nas quais, deduziu prejudicial de decadência (em relação às ocorrências datadas de mais de cinco anos em relação à data da notificação do lançamento, que se deu em 30/06/2016), além de questionar analiticamente itens que, a seu ver, não se enquadrariam na materialidade de cada uma das infrações 2, 3 e 4. Questionou-se, ainda, o aproveitamento de créditos que decorreriam da revisão de sua escrita fiscal, como consequência da autuação.

A Informação fiscal de fls. 56 a 74, também de modo analítico, refutou a arguição de decadência, para entender inaplicável o prazo que decorre da inteligência do art. 150, § 4º do CTN, devendo em seu entender ser aplicado o prazo do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal. Teceu considerações sobre o tratamento tributário a ser empregado em cada uma das mercadorias questionadas peça defesa, para acolher em parte as alegações do sujeito passivo. Refutou-se o aproveitamento extemporâneo de créditos no bojo do PAF, remetendo o autuado ao art. 101 do RICMSBA/1997 (o Dec. nº 6.284, de 14/03/1997, que vigorou até 31/03/2012) e aos arts. 314 e 315 do RICMSBA/2012 (o Dec. nº 13.780, de 16/03/2012, que vigora desde 01/04/2012).

Em julgamento realizado em 26/06/2018 (fls. 159 a 172) a 5ª JJF acolheu em parte as alegações do sujeito passivo, consoante fundamentação a seguir transcrita:

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Inicialmente registro que não consta dos autos qualquer menção quanto à impugnação da infração 01 - 01.02.03 – Utilização indevida de crédito fiscal em relação à aquisição de mercadorias isentas do ICMS. No valor de R\$6.691,54, referente ao período de novembro e dezembro de 2011, portanto resta incontroversa esta infração deve ser apartada da presente demanda.

Ainda em sede de preliminar voto pelo não acolhimento do pedido de diligência fiscal, por considerar que todos os elementos para a perfeita cognição sobre a presente contenda já se encontram inseridos nos autos.

Em relação à decadência das infrações 02, 03 e 04, que foi suscitada em relação ao período de 01/2011 a 05/2011, por entender a defesa de que deve ser aplicada ao caso a contagem de prazo prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, decido aplicar à decisão a inteligência do item 6 do “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0”, que orienta:

“6. Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.”

Portanto, considerando que o contribuinte, nas três infrações (02, 03 e 04), declarou a ocorrência do fato jurídico tributário através de escrituração e procedeu a apuração regular do ICMS mensal devido, mas apenas por equívoco ou por desconhecimento efetuou o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, voto pela declaração de decadência em relação ao período de 01/2011 a 05/2011, por considerar que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deva-se contar a partir da ocorrência do fato gerador, com espeque no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Antes de adentrar ao exame de mérito, se faz pertinente examinar a questão suscitada pela defesa que é comum às infrações 02 e 03, que se trata do seu pleito para compensação do crédito que diz não ter sido apropriado quando da entrada das mercadorias objeto das infrações retro citadas. Pois afirmou a defesa que considerando o tratamento tributário que deu às mercadorias, ou seja, em relação às relacionadas na infração 02 por entender substituídas na saída, e na infração 03 por considerar beneficiada com redução da base de cálculo, não computou o crédito como deveria pelas entradas. Voto por indeferir este pleito por se tratar de crédito extemporâneo o qual tem o ritual próprio para sua requisição e apropriação, devendo por isso ser objeto de requerimento específico e se submeter a uma auditoria própria (art. 315 do RICMS) que não cabe no curso de uma auditoria fiscal. Veja:

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobrevindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

Analizando a Infração 02 que trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributadas como não tributadas, verifico que as alegações da defesa, com exceção do pleito em relação aos créditos já analisado, se concentram em relação à situação tributária dos produtos que a defesa entende se tratem de produtos sujeitos à substituição tributária, que especifica como: BALÃO ANIVERSÁRIO, BRINQUEDOS, BOLOS, MACARRÃO INSTANTÂNEO, MASSA LASANHA, MASSA PASTEL, MASSA. Os quais serão analisados a seguir:

BALÃO DE ANIVERSÁRIO – é um produto submetido ao regime de tributação normal conforme Parecer GECOT/DITRI Nº 23324/2012, portanto resta afastada a pretensão da defesa quanto a estas mercadorias;

BRINQUEDOS – Em relação ao Item Brinquedos reconheço como pertinentes as alegações alusivas ao produto “BARRACA BEN10 BUNGGE 437” que efetivamente, são classificados como Brinquedos NCM 9503.00.99 e BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221, que apesar de constar com o NCM 9506.99.00, a BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221 pela sua configuração, conforme fotos apresentadas pela defesa, considero que de fato se tratam de brinquedo e não artigos para pesca como sugere o NCM adotado. Devendo ser excluído do levantamento fiscal os produtos constantes da planilha abaixo:

INFRAÇÃO 02 – BRINQUEDOS

MÊS_ANO	DESCRIÇÃO	ICMS DEVIDO
mar/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	decaiu
abr/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	decaiu
mai/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	decaiu
jun/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	26,93
jul/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	3,37
ago/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	8,42
set/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	13,46
out/11	BARRACA BEN10 BUNGGE	135,83
out/11	BOIA INTEX C/CABEÇA ZOO 58221	13,46
nov/11	BARRACA BEN10 BUNGGE	30,57
dez/11	BARRACA BEN10 BUNGGE	67,99
		300,02

BOLOS – acompanho o Autuante e reconheço a pertinência das alegações de defesa da Autuada em relação aos “Bolos” produzidos com farinha de trigo, pois nesta condição estão efetivamente encontram-se enquadrados no Regime de Antecipação Tributária, conforme “Item 05-B do Anexo 86 –Dec. 6.284/97 - RICMS-Ba” e Protocolo 50/05. Devendo ser excluído os seguintes produtos BOLO BEBE GB KG; BOLO C/ FRUTAS GB KG; BOLO C/PASSAS GB KG; BOLO C/PASSAS GB UND; BOLO DE ABACAXI GB KG; BOLO DE AMEIXA GB KG;

BOLO DE BANANA GB KG; BOLO DE CENOURA GB KG; BOLO DE CHOCOLATE GB KG; BOLO DE COCO GB KG; BOLO DE LARANJA GB KG; BOLO DE OVOS COMUM GB; BOLO DE OVOS GB KG; BOLO HIPER CHOCOLATE GB KG; BOLO HIPER COMUM GB KG, que representam os seguintes valores:

MÊS_ANO	DESCRIÇÃO	EXCLUSÃO
04/2011	BOLO	DECAIU
05/2011	BOLO	DECAIU
06/2011	BOLO	1.593,58
07/2011	BOLO	1.627,87
08/2011	BOLO	1.439,11
09/2011	BOLO	1.612,49
10/2011	BOLO	1.805,67
11/2011	BOLO	2.595,42
12/2011	BOLO	5.218,05
TOTAL	BOLO	15.892,18

MACARRÃO INSTANTÂNEO, MASSA LASANHA, MASSA PASTEL, MASSA – Verifiquei que o produto MACARRÃO INSTANTÂNEO não se encontra no levantamento fiscal, contudo, se estivesse estaria incluído na substituição tributária, juntamente com MASSA FRESCA, pois tratando-se de massas alimentícias derivadas de farinha de trigo, estão enquadrados no regime de substituição tributária conforme disciplinado no Protocolo ICMS 50/05 e no Anexo 1 do RICMS/BA, excetuando-se, entretanto, as operações de comercialização das massas alimentícias recheadas, cozidas ou preparadas de outro modo, a exemplo das massas alimentícias, que estão excluídas do regime de substituição tributária, segundo PARECER DITRI/GECOT N.º 30246/2017.

Sendo assim, me filio à posição do Autuante em não considerar como integrantes do regime de substituição tributária os produtos a seguir: MASSA CASEIRA KUNZLER TANGLIAR 500G; MASSA LASANHA PASTICREM 500G; MASSA LASANHA PAULISTA FORNO 500G; MASSA PASTEL G BARBOSA 200G; MASSA PASTEL G BARBOSA 400G; MASSA PASTEL ITAMASSAS 200G; MASSA PASTEL ITAMASSAS QUAD 1KG; MASSA PASTEL ITAMASSAS RED 1KG; MASSA PASTEL MAGO 200G; MASSA PASTEL MAGO 500G; MASSA PASTEL MAGO QUADRADA 1KG; MASSA PASTEL MAGO ROLO 1KG; MASSA PASTEL PASTICREM 200G; MASSA PASTEL PASTICREM ANIV 500G; MASSA PASTEL PASTICREM COML 500G; MASSA PASTEL PASTICREM FAMILIA 500G; MASSA PASTEL PASTICREM IND 500G; MASSA PASTEL PAULISTA FESTA 200G; MASSA PASTEL PAULISTA REDONDA 1KG; MASSA PASTEL PAULISTA REDONDA 500G; MASSA PASTEL PAULISTA ROLO 1KG; MASSA PIZZA PASTICREM L3P2 280G; MASSA PIZZA PAULISTA BROTINHO 300G. Tendo em vista se tratar de produtos pré-cozidos.

Destarte, a infração 02, considerando às exclusões dos produtos brinquedos e bolos e o período objeto de decadência referente janeiro/11 a maio/11, fica reduzida de R\$53.613,22 para R\$15.115,38, conforme demonstrativo a seguir:

MR	ORIG.	EXCLUSÃO	DEVIDO
jan/11	2.283,77	2.283,77	0,00
fev/11	8.516,79	8.516,79	0,00
mar/11	2.698,15	2.698,15	0,00
abr/11	4.011,58	4.011,58	0,00
mai/11	4.201,35	4.201,35	0,00
jun/11	3.891,63	1.620,50	2.271,13
jul/11	3.570,62	1.631,24	1.939,38
ago/11	3.485,44	1.447,52	2.037,92
set/11	3.912,48	1.625,95	2.286,53
out/11	4.640,88	1.954,97	2.685,91
nov/11	4.700,09	2.625,98	2.074,11
dez/11	7.106,44	5.286,03	1.820,40
TOTAL	53.613,21	38.497,83	15.115,38

Em relação Infração 03 - 03.02.02, que acusa a Impugnante de haver recolhido a menos o ICMS devido em razão da aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação para as saídas da mercadoria. Afasto o pleito em relação ao crédito que a Impugnante diz ter deixado de se apropriar pelas entradas das mercadorias objeto desta infração, pois, conforme já explicado acima, trata-se de pleito que exige um ritual próprio, disciplinado pelo art. 315 do RPAF/2012.

Em relação à infração 03 voto, portanto, pela declaração de decadência em relação ao período de 01/2011 a 05/2011, por considerar que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deva-se contar a partir da ocorrência da fato gerador, com espeque no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que representa o valor de R\$7.855,39, como também pela exclusão dos produtos BRINQUEDOS e BOLO, conforme demonstrado acima. Assim, fica a Infração 03 reduzida de R\$28.484,45 para R\$20.629,06.

Em relação à infração 04 que se refere a multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição Tributária, verifico que a defesa arguiu que os produtos que elencou, como: CONFEITOS, PAPEL ALUMÍNIO, PAPEL MANTEIGA, PIPOCA DOCE, REPELENTES, TAPETES CASA, deveriam ser excluídos do elenco da infração 04 por não se tratar de mercadorias substituídas, nesse sentido vamos analisar a pertinência da alegação em relação a cada um dos produtos arguidos pela defesa.

Em relação ao produto “CONFEITOS”, concordo com a posição do Autuante, pois essa terminologia quando utilizada no item 8.3 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA que foi revogado e que teve efeitos até 31/12/2008, não se refere ao produto objeto da autuação, pois este se refere a produto composto de Chocolate, com NCM 1806.31.10 e como tal, submetido, ao Regime de Antecipação Tributária, constando nos Itens 8 e 8-A do Anexo 88 – Dec. 6.287/97 – RICMS-Ba. Portanto voto pela sua manutenção na infração 04;

Quanto ao produto “PAPEL ALUMÍNIO” e “PAPEL MANTEIGA” verifico que se tratam de artigo de papelaria, sendo assim procede a afirmação do Autuante de que estes produtos estariam na substituição tributária em função do Protocolo ICMS 109/09, por isso voto pela manutenção destes produtos do levantamento fiscal.

De referência ao produto PIPOCA DOCE, acato as alegações defensivas e acompanho o opinativo do Autuante ao reconhecer a procedência das alegações da Autuada quanto ao produto em tela, que por estar classificado sob a NCM 1904.10.00 não se encontra sujeito ao regime de Antecipação Tributária, implicando na exclusão do produto indevido no valor de R\$187,95.

Em relação ao produto REPELENTE, acompanho o Autuante que reconhece parcialmente as alegações da Autuada, admitindo que somente se encontrem enquadrados no regime de Antecipação Tributária, os repelentes de uso DOMISSANITÁRIO. Concorde que os produtos de uso tópico, como as loções não são alcançadas pelo regime de Antecipação Tributária. Conforme PARECER GECOT/DITRI Nº 18219/2011.

Quanto ao produto TAPETES CASA concordo com o Autuante que parte das mercadorias objeto da autuação em relação a este produto encontra-se efetivamente submetido ao Regime de Antecipação Tributária, constando no Protocolo ICMS 104/09. Voto que seja excluído apenas o produto TAPETE ARTHI MOSAICO de NCM 2921.19.99.

Assim sendo, em relação à infração 04, voto portanto, pela declaração de decadência em relação ao período de 01/2011 a 05/2011, por considerar que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deva-se contar a partir da ocorrência do fato gerador, com espeque no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que representa o valor de R\$5.860,65. Como também pela exclusão parcial dos produtos REPELENTE DOMISSANITÁRIO, PIPOCA DOCE e TAPETE ARTHI MOSAICO, conforme demonstrado acima. Assim, fica a Infração 04 reduzida de R\$16.449,95 para R\$9.993,07.

Conforme demonstrado abaixo;

MÊS	ORIGINAL	EXCLUSÃO	FINAL
jun/11	681,54	25,93	655,61
jul/11	1.274,29	182,93	1.091,36
ago/11	2.591,60	123,01	2.468,59
set/11	3.079,58	68,85	3.010,73
out/11	936,03	26,35	909,68
nov/11	733,96	70,37	663,59
dez/11	1.292,30	98,80	1.193,50
TOTAL	10.589,30	596,23	9.993,06

Destarte, voto pela procedência parcial deste Auto de Infração implicando que o valor original seja reduzido de R\$105.239,16 para R\$52.429,05, conforme demonstrado a seguir:

	REDUÇÃO	
	DE	PARA
INFRAÇÃO 01	6.691,54	6.691,54
INFRAÇÃO 01	53.613,22	15.115,38
INFRAÇÃO 01	28.484,45	20.629,06
INFRAÇÃO 01	16.449,95	9.993,06
TOTAL	105.239,16	52.429,05

Foi interposto Recurso de Ofício da Decisão (5ª JF) para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Regularmente intimado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em 14/09/2018 (fls. 181 a 186), por meio do qual aduziu exclusivamente argumentos defensivos em relação à infração 02,

insistindo que algumas das mercadorias (“massa de lasanha”, “massa de pastel” e “massa de pizza”) estão enquadradas no regime de substituição tributária e, portanto, suas vendas não poderiam ser havidas como tributadas. Nada foi dito no Recurso Voluntário em relação a eventual direito à apropriação crédito em operações subsequentes.

Posteriormente, o sujeito passivo protocolizou petitório em 08/02/2019 (fls. 225 e 226), informando que com o advento da Lei nº 14.016/2018 *“solicitou o pagamento de parte dos débitos do presente auto de infração, conforme demonstrado na planilha abaixo”*.

Convém que se destaque que o cotejo da referida planilha com aquela que consta no acórdão recorrido (fl. 172) conduz à conclusão de que o sujeito passivo reconheceu, procedeu ao cálculo e recolheu valores que equivalem àquele da infração 1; valor um pouco maior que aquele àquele fixado no acórdão recorrido para a infração 2 (relembre-se, a única objeto de Recurso Voluntário); valor equivalente àquele fixado no acórdão recorrido para a infração 3; e valor bastante reduzido àquele fixado na infração 4 (que, por se tratar de imposição de penalidade, depreende-se haja sido reduzido com a anistia operada via “Concilia 2018”).

Ainda à guisa de relatório, cabe destacar que às fls. 231 a 233 foi acostada planilha extraída do SIGAT, intitulada “Detalhes de Pagamento PAF”, cujo valor total (R\$53.317,79) coincide rigorosamente com aquele constante da guia DAE de fl. 227, e com o comprovante de pagamento de fl. 228, ambos a instruir o petitório mencionado acima.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 09/07/2019, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei à Sra. Secretária que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 14/08/2019 para julgamento.

VOTO

Antes de ingressar no exame dos recursos, conveniente fixar o objeto da lide.

A infração 1 não foi objeto de defesa, sendo ainda consolidada em valor integral para pagamento no âmbito do programa “Concilia 2018” (Lei nº 14.016/2018). Não há lide sobre a mesma, nem em relação à decadência, já que as ocorrências apontadas se deram após o período decaído.

A infração 2 foi objeto de defesa, com parcial redução seja porque a 5ª JF acolheu parcialmente a arguição de decadência (em relação às ocorrências verificadas entre os períodos de 01/2011 a 05/2011), seja porque parte das mercadorias indicadas pelo sujeito passivo foram efetivamente reconhecidas (em alguns casos, tanto pelo autuante quanto pelo órgão julgador de primeiro grau) como não tributadas na saída operada pelo sujeito passivo, não sendo cabível dizer-se que deixou de recolher o ICMS ao tratar como não tributadas operações tributadas nesses casos.

Assevere-se que o sujeito passivo, em sede de Recurso Voluntário, irressignou-se exclusivamente em relação a esta infração 2, para afirmar que as mercadorias “massa de lasanha”, “massa de pastel” e “massa de pizza” também estariam sujeitas ao regime de substituição tributária. Entrementes, ao incluir o valor da infração, como fixado pela 5ª JF, para pagamento no âmbito do programa “Concilia 2018”, penso que o sujeito passivo praticou ato incompatível com o seu interesse em recorrer.

A infração 3 foi objeto de defesa, com parcial redução seja porque a 5ª JF acolheu parcialmente a arguição de decadência (em relação às ocorrências verificadas entre os períodos de 01/2011 a 05/2011), seja porque acatou a exclusão de certas mercadorias (“brinquedos” e “bolo”) que, também sujeitas ao regime de substituição tributária, não poderiam ingressar na materialidade da infração por aplicação de alíquota diversa nas saídas.

Reitere-se que o sujeito passivo nada disse sobre a infração 3 em seu Recurso Voluntário, sendo certo que ao incluir o valor da infração, como fixado pela 5ª JF, para pagamento no âmbito do programa “Concilia 2018”, também aqui o sujeito passivo praticou ato incompatível com o seu interesse em recorrer.

A infração 4, enfim, foi objeto de defesa quando o sujeito passivo, de modo inverso, quis afastar

certas mercadorias do regime de substituição tributária, o que excluiria a multa percentual sobre o tributo que deveria ter sido pago no regime de antecipação tributária. A 5ª JJF acolheu parcialmente a arguição de decadência (em relação às ocorrências verificadas entre os períodos de 01/2011 a 05/2011), e reconheceu que os produtos “repelente domissanitário”, “pipoca doce”, “tapete arthi mosaico” não se encontravam ao tempo do fato gerador sujeitos ao regime da antecipação tributária e, portanto, não estão sujeitos à multa lançada nesta infração.

Também aqui, sobre a infração 4, o sujeito passivo em seu Recurso Voluntário, sendo certo que ao incluir o valor da infração, como fixado pela 5ª JJF, para pagamento no âmbito do programa “Concilia 2018”, o sujeito passivo praticou ato incompatível com o seu interesse em recorrer.

Portanto, resta em discussão (a) todo o objeto do Recurso de Ofício, a saber: (a1) a decadência apurada em cada uma das infrações 2, 3 e 4; (a2) as exclusões operadas em cada um dos lançamentos das infrações 2, 3 e 4; (b) do Recurso Voluntário, (b1) a sua admissibilidade considerando a subsequente adesão ao Concilia 2018 e o recolhimento de valores atinentes a todas as infrações, conforme apurados pela 5ª JJF, e (b2) se admitido o recurso, o acolhimento dos itens “massa de lasanha”, “massa de pastel” e “massa de pizza” como enquadrados no regime de substituição tributária, para o fim de afastar-se a sua saída como tributada.

A via recursal eleita pelo sujeito passível é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo, aos demais requisitos formais para a sua interposição.

Contudo, para que seja conhecido, é necessário que se reconheça interesse recursal. É dizer, é necessário que o recurso, caso conhecido, produza resultado útil ao recorrente, e que este não haja adotado conduta incompatível com o interesse recursal.

Ao aderir ao Concilia 2018, o sujeito passivo efetuou **pagamento**, o que é modalidade expressa de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I, da Lei Federal nº 5.172, de 25/10/1966 – o CTN). Ora, o RPAF/99 é explícito ao afirmar que **extingue-se o processo administrativo fiscal com a extinção do crédito tributário exigido** (art. 122, inciso I, do RPAF/99), determinando ainda que, em caso de pagamento, o julgamento não deve prosseguir na esfera administrativa, remetendo-se os autos à unidade de origem para aferição, eventual homologação e consequente arquivamento (parágrafo único do art. 122 do RPAF/99).

Assim, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo após a interposição do recurso voluntário é, em meu sentir, causa (superveniente) de incompatibilidade entre os fundamentos recursais e o pedido recursal, sendo certo que o RPAF/99, considera inepta a petição que contiver incompatibilidade entre o pedido e seus fundamentos (art. 10, § 1º, inciso III, alínea “c” do RPAF/99).

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Voluntário, uma vez que o pagamento subsequente dos itens do Auto de Infração, por ocasião da adesão ao programa “Concilia 2018”, mostra-se incompatível com o interesse em recorrer, ensejando a aplicação do disposto no art. 10, inciso III, alínea “b” c/c art. 122, inciso I e parágrafo único, todos do RPAF/99.

Primeiramente, há de se indagar pelo cabimento do recurso de ofício. Cuidei de destacar no relatório que o Acórdão recorrido, proferido em 26/06/2018, operou redução do montante do débito da ordem de R\$118.051,90. O RPAF sofreu alteração em 18/08/2018, quando o Decreto nº 18.558, de 17/08/2018 foi publicado no DOE para emprestar nova redação ao art. 169, inciso I, alínea “a”, majorando a alçada recursal de R\$ 100.000,00 para R\$ 200.000,00.

Tempus regit actum. A mudança da alçada tem efeito como pressuposto para a recorribilidade da decisão. O pressuposto foi atendido, segundo a norma vigente àquele tempo. Portanto, ainda que desde 18/08/2018 somente estejam sujeitas a recursos de ofício as decisões que exonerem sujeito passivo em mais de R\$ 200.000,00, penso que todas as decisões até então proferidas e submetidas a recurso de ofício, segundo a alçada anterior (R\$ 100.000,00), hão de ser conhecidas pela segunda instância deste CONSEF. Conheço-o, portanto.

1. Decadência (*vencido em sua fundamentação*)

A 5ª JF decidiu pela aplicação da decadência em relação às ocorrências datadas de jan/2011 a mai/2011, no que concerne às infrações 2, 3 e 4, ao constatar que *“o contribuinte, nas três infrações (02, 03 e 04), declarou a ocorrência do fato jurídico tributário através de escrituração e procedeu a apuração regular do ICMS mensal devido, mas apenas por equívoco ou por desconhecimento efetuou o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*.

É de se notar que as infrações 2 e 3 tratam de recolhimento a menor, no período de apuração. Em relação a infração 4, tem-se hipótese de imposição de multa proporcional pela não antecipação do tributo, sendo certo que naquele período não houve pagamento de tal penalidade por parte do sujeito passivo.

Há entendimento desta 2ª CJF (por exemplo, no voto vencedor adotado quando do julgamento do AI nº 206911.0001/17-4, vide Acórdão CJF nº 0357-12/18) de que, assumida a “teoria subjetiva pelo pagamento” (na clássica lição de Alberto Xavier), e tendo em espeque uma certa visão da Súm. STJ nº 555 (e mais, o modo como resolvido em 18/09/2009 o Tema Repetitivo nº 163 por aquela corte (vide REsp nº 973.733/SC), a presença de pagamento, e pagamento por espécie (por exemplo, de multa atinente à antecipação) é essencial para a eleição da regra decadencial, se a do art. 150, § 4º, ou se a do art. 173, inciso I, ambas do CTN.

Com a devida vênia, insisto na teoria do regime jurídico adotado, e que efetivamente levou à construção do entendimento do STJ. O ICMS é, como consabido, um tributo lançado por homologação. Toda a atividade do contribuinte (inclusive a regular escrituração de suas operações, a apuração de tributo a recolher, após oferecer a tributação certas operações e apurar crédito fiscal a ser apropriado) é submetida à revisão e eventual homologação por parte do fisco.

Assim, a ênfase não está exclusivamente na existência de pagamento, e sim na existência de atividade compatível do contribuinte, que não decorra ou evidencie dolo, fraude ou simulação; que seja íntegra e consistente, até mesmo para concluir, eventualmente, pela inexistência de tributo a recolher no período (ainda que reconhecido o fato gerador e matéria tributável), preenchendo as demais obrigações acessórias que possibilitem ao fisco a revisão se sua atividade. Se o contribuinte atende a todas as obrigações acessórias, operacionaliza todos os cálculos, apura tributo e crédito fiscal e encontra valor zero a recolher, mas o comunica devidamente ao fisco, desde então estaria sujeito à revisão de sua atividade e eventual lançamento de ofício revisional. A técnica, assim, amolda-se à do arquétipo do lançamento por homologação, e a regra a aplicar é a do art. 150, § 4º, do CTN.

A *fortiori*, se o contribuinte ainda apura o tributo em erro, sem verificar qualquer dever de antecipar o ICMS, e recolhe o tributo dentro do prazo da legislação, obviamente não há que se falar em penalidade pecuniária a ser auto-infligida. Isso não desnatura o arquétipo de lançamento (lançamento por homologação) adotado pela legislação. Por conseguinte, não há que se falar em aplicação da regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Pelo exposto, mantenho o acórdão recorrido no que diz respeito à decadência, e NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício a respeito da decadência.

2. Exclusões de mercadorias

Prosseguindo no exame do Recurso de Ofício, resta-nos examinar se a revisão do lançamento operada por meio da decisão de piso deve ser mantida, ou se deve ser restaurado o valor da autuação em algum dos itens analiticamente enfrentados.

Para tanto, é preciso aferir (a) se as mercadorias comercializadas pelo sujeito passivo se amoldam às figuras indicadas, submetidas a tal ou qual regime de tributação, diverso daquele aferido no curso da ação fiscal; (b) se efetivamente as figuras submetidas a regime diverso daquele aferido na ação fiscal teriam o condão de modificar o resultado do lançamento.

Sobre ambas as verificações, que procedi lendo não somente o alentado acórdão recorrido, como também as razões da Defesa e a extensa e analítica Informação Fiscal, mas sobretudo

examinando as planilhas anexadas em ambas as peças, não vejo reparo a dar à decisão de piso.

“Brinquedos” (categoria a que se amoldam as mercadorias “boia intex c/cabeça” e “barraca ben10”); e “Bolos produzidos com farinha de trigo” (categoria a que se amoldam as mercadorias “bolo bebe gb kg”, “bolo c/ frutas gb kg”, “bolo c/ passas gb kg”, “bolo c/ passas gb und”, “bolo de abacaxi gb kg”, “bolo de ameixa gb kg”, “bolo de banana gb kg”, “bolo de cenoura gb kg”, “bolo de chocolate gb kg”, “bolo de coco gb kg”, “bolo de laranja gb kg”, “bolo de ovos comum gb”, “bolo de ovos gb kg”, “bolo hiper chocolate gb kg”, e “bolo hiper comum gb kg”) encontravam-se à época do fato gerador submetidos ao regime de substituição tributária. Nesse passo, não se haveria de incluí-los no lançamento atinente à infração 2, já que as saídas não estariam submetidas ao regime normal de tributação.

Do mesmo modo, consideradas essas mercadorias como enquadradas nas categorias “Brinquedos” e “Bolos produzidos com farinha de trigo”, e assumida a premissa de que se encontravam ao tempo do fato gerador submetidas ao regime da substituição tributária, não há que se falar em lançamento por recolhimento a menos do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista para as mercadorias (infração 3).

Enfim, em relação à infração 4, “Pipoca doce”, “Repelentes de uso domissanitário”, e, particularmente, a mercadoria “tapete arthi mosaico” (NCM 2921.19.99) não se submetiam ao tempo do fato gerador ao regime de antecipação tributária, não sendo aplicável multa proporcional pelo descumprimento tempestivo do recolhimento do ICMS.

Examinadas as planilhas, nenhum equívoco nos pareceu presente. De resto, a fundamentação do acórdão recorrido é clara, concisa e suficientemente consistente, de modo que não vejo reparo a proceder.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício também quanto ao objeto da revisão da ação fiscal.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e considero PREJUDICADA a análise das razões recursais devido ao reconhecimento e pagamento do valor julgado na instância de piso.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à fundamentação da decadência)

Concordo com o resultado do julgamento em relação à decadência, mas peço vênia para divergir dos seus fundamentos.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do Art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no Art. 173, I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verificar o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (Art. 173, I, do CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em tela, o Autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido, mas efetuou o respectivo pagamento em valor inferior ao devido. Portanto, há recolhimento tanto do ICMS normal quanto do ICMS substituição tributária, contando-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, § 4º do CTN.

Portanto, a ênfase está na existência de pagamento, não ao atendimento das obrigações acessórias, como fez crer o nobre Relator, mesmo que não houvesse saldo a recolher.

Pelo exposto, mantenho o Acórdão recorrido, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que considero PREJUDICADO o exame do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206911.3000/16-0**, lavrado contra a empresa **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, no valor de **R\$42.435,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$9.993,06**, prevista no inciso II, “d” do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser cientificado o recorrente desta decisão e, posteriormente, encaminhar os autos à repartição competente para a devida homologação dos valores recolhidos e, depois fazer o devido arquivamento dos autos.

VOTO EM SEPARADO VENCEDOR (Quanto à fundamentação da decadência) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Quanto à fundamentação da decadência) – Conselheiros: Henrique Silva Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS