

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0017/19-2
RECORRENTE - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0115-02/20-VD
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/09/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0205-11/21-VD

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Há elementos para excluir parte do valor autuado devidamente acolhidos pelo autuante em sede de informação fiscal, com o refazimento dos cálculos, além de ajustes realizados ao curso do julgamento. Acolhida a prejudicial de decadência para os fatos geradores compreendidos entre 01.01.2014 e 30.09.2014. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Diz respeito o presente processo, ao Recurso Voluntário impetrado pela autuada, em vista da decisão proferida pela 2ª JJF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 25.09.2019, ciente em 30.09.2019, no valor inicial de R\$104.008,68, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 01. 02.01.03.

Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Fatos geradores de Janeiro de 2014 a Dezembro de 2015

Analizando o Auto de Infração, a Impugnação apresentada pela autuada, protocolada em 25.11.2019, fls. 17 a 27, a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 11.12.2019, fls. 53 a 57, a Manifestação apresentada pela autuada, protocolada em 14.02.2020, fls. 65 a 67, e, a Manifestação apresentada pelo autuante, protocolada em 19.02.2020, fls. 71 a 76, a 2ª JJF, na sessão do dia 19.06.2020, através o Acórdão JJF nº 0115-02/20, fls. 81 a 94, assim decidiu:

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 03/07/2019 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra na mídia de fl. 08, devidamente entregue ao final da ação fiscal, através do recibo de fl. 07.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Em relação à prejudicial de existência de decadência parcial do lançamento, esclareço que a autuação ocorreu sob o argumento de “falta de recolhimento do ICMS”, no período a partir de janeiro de 2014, tendo a ciência do lançamento ocorrido em 20 de setembro de 2019, na forma do recibo de fl. 03.

A legislação pertinente, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

Analizando o tema, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas na apreciação de tal matéria, revisou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de nº PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “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 correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “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”.

Em reforço a tal entendimento, a Súmula 555 do STJ, de 15/12/2015, em sede de Recurso Especial Repetitivo, na apreciação do REsp 973.753/SC, de 2009 estipula:

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

Pelo enunciado e justificativa da mesma de que “se houver algum pagamento antecipado a regra de contagem do prazo é a do § 4º do art. 150 do CTN”, ou seja, conta-se a partir do fato gerador, e acaso não haja, a regra é aquela do artigo 173, I, do CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Sem dúvida o fato do ICMS ser um tributo no qual o contribuinte tem a obrigação de apurar e recolher o imposto sem que haja exame prévio da autoridade fazendária, arcando com o ônus de apurar equivocadamente ou não recolher, sequer declarar o imposto, caso dos autos em questão ora apreciados.

Igualmente inequívoco o fato de o contribuinte não ter lançado o imposto reclamado na infração, tampouco antecipando qualquer pagamento de que nos fala o dispositivo normativo acima enunciado, sendo clara e inquestionável a inaplicação de tal instituto (artigo 150 § 4º) ao caso em comento, devendo nesta hipótese se aplicar a incidência do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, e assim sendo, não se vislumbrar nos autos, a presença do instituto da decadência.

Este é o entendimento pacificado no STJ, podendo ser citada a decisão contida no AgRg no Ag. 939.714/RS, através da 2ª Turma, tendo como relatora a Ministra Eliana Calmon, julgado em 12/08/2008, do qual extraio trecho da Ementa:

“4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo

decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN”.

Do mesmo modo, o ministro Luís Fux, ao relatar o AgRg no REsp 1044953/SP, julgado pela 1ª Turma do STJ em 23/04/2009, assim se posicionou, na forma de trecho da Ementa:

“3. As aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. Assim, conta-se do ‘do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ (art. 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. Sob esse enfoque, cumpre enfatizar que ‘o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’ corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal”.

Logo, não havendo qualquer antecipação do pagamento no presente caso, sequer declaração do imposto, e não tendo o Fisco como conhecer a data do fato gerador, o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme o supramencionado artigo 173, inciso I do CTN, a saber, janeiro de 2015, para os fatos ocorridos no ano de 2014, motivo pelo qual não vislumbro a alegada decadência.

E aqui esclareço uma questão posta pelo autuante, segundo o qual, de acordo com entendimento da PGE, a empresa teria agido com dolo, fraude ou simulação. Em primeiro lugar, nos termos do artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Em segundo lugar, pelo fato de tais práticas não se presumirem, e sim, devam ser comprovadas, e por último, tal fato, consoante exposto acima, não se constituir em elemento basilar para a negativa da ocorrência da decadência parcial do lançamento.

Quanto ao pedido para a realização de diligência ou perícia, realizada nos termos do artigo 123, § 3º do RPAF/99, nego nos termos previstos no artigo 147 do mesmo dispositivo regulamentar:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.

§ 2º O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:

I - pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;

II - pela Junta ou Câmara de Julgamento, na fase de instrução do processo, caso em que:

- a) o indeferimento deverá ser consignado na ata da sessão em que o mesmo for declarado;*
- b) por ocasião da decisão da lide, o relator mencionará a ocorrência e os motivos do indeferimento no relatório do acórdão da decisão”.*

Os elementos necessários para o esclarecimento da lide se encontram em poder da empresa autuada, além do que os elementos contidos nos autos são os necessários e suficientes para a apreciação da matéria.

Falta, ainda a necessária motivação exigida no artigo 145 do RPAF/99, não tendo a empresa fundamentado a necessidade da sua realização, e, além disso, em sede de informação fiscal, o autuante acatou argumentos da autuada, com a exclusão de item e redução do montante lançado, o que também concorre para a não aceitação do pedido.

O assunto, para seu deslinde, prescinde apenas e tão somente da análise de cada produto contestado no levantamento realizado, em relação aos produtos em discussão quanto a incidência da substituição tributária, o que passo a fazer neste momento, antes ressaltando que o critério a ser utilizado é aquele já plenamente conhecido, de análise conjunta da NCM e descrição do produto.

Adentrando no mérito, em relação ao qual, produtos considerados pelo contribuinte autuado como submetidos à substituição tributária, importante registrar inicialmente o entendimento da SEFAZ para o enquadramento, o qual consta do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido:

“ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente”.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: “Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item”.

De igual modo, o Parecer 12.272/2013, dentre tantos outros.

Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade e correspondência entre a NCM do produto e a sua descrição.

Partindo de tal premissa, de igual modo, passo a analisa-los, de per si, naqueles itens arrolados pela defesa:

Iogurte: segundo o autuante, a mercadoria que a autuada deu saída sem tributação é bebida láctea, de NCM 0403.10.00.

Efetivamente, se encontra no levantamento fiscal realizado tal produto, tendo o contribuinte entendido que bebida láctea (e não composto lácteo, como firmado pelo autuante), tributariamente teria o mesmo tratamento do iogurte, todavia, tais produtos não possuem a mesma natureza: “Apesar de parecidos, eles não são a mesma coisa. O iogurte em si é fruto da fermentação do leite. A versão natural não contém adição de sabor ou açúcar, mas a maioria é adocicada e possui alguma fruta, suco ou aromatizante.

Já a bebida láctea é feita do leite fermentado com até 51% de soro de leite e também pode ter adição de polpa ou suco de fruta. Porém, para ficar mais encorpado, com a consistência próxima a do iogurte, costuma ter amido de milho e um pouco de leite em pó” (<https://www.cpt.com.br/noticias/a-diferenca-entre-bebida-lactea-e-iogurte>).

“Muitas pessoas não sabem, mas há diferença entre iogurte e bebida láctea. Nas prateleiras do supermercado, variedades não faltam e novas embalagens e sabores surgem a todo momento. Por isso, vamos esclarecer neste texto as maiores diferenças e falar mais sobre cada opção. Contamos com a participação da Carolina Assumpção, Engenheira de Alimentos e mestre e doutoranda em Ciência e Tecnologia de Alimentos, que esclareceu diversas dúvidas.

A bebida láctea é mais líquida e trata-se de uma mistura de leite (que pode ser integral, desnatado ou parcialmente desnatado) com o soro do leite (que é o subproduto da produção do queijo). Ela contém leite fermentado, fermentos lácteos e outros produtos alimentícios como polpa de frutas, mel, açúcar, espessantes, amido, corantes, estabilizantes e por aí vai. A base láctea do produto deve corresponder a pelo menos 51% do total do alimento. ‘Teoricamente, a bebida láctea tem maior teor de lactose por não ser fermentado e por ter adição de soro de leite (aonde se concentra a maior parte da lactose do leite)’, fala Carolina.

Normalmente a bebida láctea é mais barata por ter em sua composição uma quantidade menor de nutrientes (por ter menos leite) e mais soro.

*O iogurte é o leite coagulado produzido através de leite fermentado por bactérias, por isso possui uma consistência mais cremosa. Então, para ser considerado iogurte, o leite deve ser fermentado por micro-organismos específicos (usualmente *Lactobacillus bulgaricus* e *Streptococcus thermophilus*) que contribuem para a formação das características finais do produto. ‘Variam entre desnatados e integrais, dependendo da quantidade de gordura presente e podem ter adição de amido, segundo a legislação brasileira. Costumamos dizer que o ‘iogurte verdadeiro’ é aquele que tem somente 2 ingredientes: leite e fermento lácteo (que são os micro-organismos)’, fala Carolina. No Brasil, é mais difícil encontrar produtos assim, existem poucas opções nas prateleiras dos supermercados, e são geralmente os mais caros.*

Do ponto de vista nutricional, o iogurte é mais benéfico para a saúde, pois possui maior teor de proteínas, cálcio, bactérias probióticas (aquelas boas para o organismo), por isso, seu consumo regular pode ajudar a

manter a microbiota (flora) intestinal saudável, e sabemos o quanto é importante para a nossa saúde e até mesmo peso corporal mantermos a nossa microbiota intestinal saudável.

A bebida láctea apresenta menor teor calórico e é mais barata, porém, levar em conta apenas as calorias e o preço não é o suficiente quando falamos em boa nutrição e saúde. É necessário analisar de forma global os benefícios de cada alimento e, como foi dito antes, a bebida láctea tem menor valor nutritivo em relação ao iogurte. No entanto, ela é uma boa fonte de lactoferrina, um tipo de proteína presente no soro do leite que é boa para a imunidade, pois é um antibiótico natural” (<https://www.adrianalauffer.com.br/diferenca-entre-iogurte-e-bebida-lactea/>).

Assim, embora tenham a mesma NCM 0403.1, como visto acima, não vem a se constituir, pela descrição realizada, em produtos iguais, motivo pelo qual o tratamento tributário a ser dado à bebida láctea, é a de mercadoria tributada, tal como realizado na autuação, mantendo tal produto no demonstrativo elaborado.

Foi também identificada no demonstrativo a cobrança de iogurte, de NCM 9403.90.00, não inserida no rol das mercadorias sujeitas à substituição, bem como iogurte de NCM 9403.10.00, que, diante do fato de, como já visto, não estar submetido à substituição tributária, suas saídas ocorreram sem tributação, o que motiva a manutenção dos mesmos.

Da mesma maneira, aqueles iogurtes de NCM diversa de 0403.1, por terem tributação normal, foram mantidos no lançamento.

Entretanto, tendo constatado, a inclusão no levantamento de iogurtes (NCM 0403.10.00) “iogurte Danoninho líquido morango 900g”, “iogurte Danoninho líquido maçã banana liq 900g”, “iogurte Danoninho morango 180g”, “iogurte Danoninho para beber morango 400g”, “iogurte Danoninho promo Dino aventuras 440g”, “iogurte Danoninho para beber morango 100g”, tais como se tributados fossem, e à vista das colocações acima postas, tais produtos devem ser excluídos da infração.

Quanto aos produtos malas e mochilas, as arroladas pela fiscalização e inseridas em mídia comprobatória da infração não se caracterizam como “malas e mochilas escolares”, segundo o autuante, possuindo natureza diversa, senão vejamos:

Consta na planilha da autuação “mochila para notebook com roda 1429”, de NCM 4202.12.20, “mochila alpes camping 35l” e “mochila alpes camping 65l”, NCM 4202.92.00. Tais produtos não podem ser confundidos com aqueles descritos no item 27.5 do Anexo 1 ao RICMS/12, que descreve as mercadorias “malas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes - 4202.1 e 4202.9”, ainda que a NCM tenha a mesma numeração raiz, todavia, a descrição da mercadoria não se coaduna com aquela objeto da substituição tributária.

Em relação ao item “malas”, consta da autuação apenas e tão somente a “malas dellosmile cristal”, cuja imagem se encontra disponível em <https://www.printloja.com.br/pasta-malas-a3-dellosmile-cristal-dello>, sendo a descrição do produto “Malas tamanho A3 Cristal em polipropileno, com design exclusivo Dello. A pasta malas Dellosmile A3 com lombo de 30mm é ideal para uso escolar e apresentação de trabalhos de grande formato, elegante e fácil de carregar. Possui abas com encaixe para canetas e régua geométrica”, o que a caracteriza como “malas e pastas para documentos e de estudante” de que nos fala a legislação acima mencionada, e tendo NCM 0402.12.10, deve tal item ser excluído do lançamento.

Para os produtos comestíveis resultantes do abate suíno, de acordo com o autuante, se tratam de produtos industrializados que não estariam enquadrados na Substituição Tributária, ao passo que a autuada sustenta a incidência de tal forma de tributação.

Dos produtos elencados na autuação, constato “almôndegas”, “fiambre”, “hamburger”, kibe, NCM 1602, “linguiças” NCM 1601, que devem ser mantidos no levantamento realizado, pois tais NCM não se encontram no rol daquelas submetidas à substituição tributária, exceto no período de 01/01/2015 a 03/02/2015.

Deve ser excluído o produto “costela suína defumada peso”, NCM 0210.19.00, vez que tal produto, com respectiva NCM se encontra listado no Anexo 1 ao RICMS/12, item 34 (produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque e jerked beef - NCM 0201; 0202; 0203; 0204; 0206; 0209 e 0210), pela clara adequação da NCM à descrição do produto.

Da mesma maneira “lombo Seara ao molho 1kg”, NCM 0210.20.00, “lombo suíno defumado peso”, de NCM 0210.11.00, “costela suína defumada vácuo kg”, NCM 0201.19.00, “lombo suíno defumado a vácuo”, NCM 0210.11.00, pela mesma razão acima exposta.

“Lombo Seara ao molho oriental”, de NCM 1602.49.00, deve ser mantido no Auto de Infração, diante do fato da NCM não possuir previsão para substituição tributária, senão para “enchidos (embutidos), tipo chouriço, salame, salsicha, mortadela, presunto, tender, linguiça e produtos semelhantes, de carne, miudezas ou sangue”, em curto período de 2015, o que não é o caso.

Para “salgadinho Elma Chips torcida churrasco”, “salgadinho Elma Chips torcida 12 cebola” presentes na autuação, a NCM indicada (9619.00.00) não se encontrava listada para tal mercadoria no Anexo 1 ao RICMS/12, apenas prevendo a substituição tributária para aqueles produtos do item 32.2, a saber: “mamadeiras de borracha vulcanizada, vidro e plástico - 4014.90.9, 7013.3, 3924.9; chupetas e bicos para mamadeiras - 4014.90.9; absorventes higiênicos, de uso interno ou externo - 9619; pastas; e escovas dentífricas - 3306.1 e 9603.21; fio dental/fita dental - 3306.2; preparação para higiene bucal e dentária - 3306.9; fraldas descartáveis ou não - 9619”, o que justifica a manutenção no lançamento.

Em relação aos produtos “salgadinho torcida Jr pimenta mex 50g” “salgadinho Yokitos 60g pimenta mex”, salgadinho Yokitos Bacon 100g” e demais salgadinhos de NCM 1905.90.90, informo que a substituição tributária apenas estava prevista para a mesma, na raiz 1905, em relação aos artigos do item 33.1 (macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo - 1902.1; 1905; 1902.3) e 33.2 (Torradas em fatias ou raladas - 1905.40), o que não vem a se constituir em quaisquer dos produtos autuados, justificando a sua manutenção de cobrança do imposto.

Para aqueles itens considerados como brinquedos pela autuada, e objetos de recreação pelo autuante, esclareço estarem inseridos no levantamento os produtos “mini pião Karamello c/6”, “avião Karamello c/6”, de NCM 9503.90.99, “bichos Karamello”, NCM 9503.00.39, “escovinha Karamello c/6”, “fórmula 1 Karamello c/6”, NCM 9503.00.99.

O item 7 do Anexo 1 ao RICMS/12, prevê a substituição tributária para “brinquedos, triciclos, patinetes, carros de pedais e outros brinquedos semelhantes de rodas; carrinhos para bonecos; bonecos; outros brinquedos; modelos reduzidos e modelos semelhantes para divertimento, mesmo animados; quebra-cabeças (‘puzzles’) de qualquer tipo”, NCM 9503.

Tomando como exemplo o produto “mini pião”, um dos elencados na autuação, no site <http://www.reginafestas.com.br/produtos/ver/celebracao/Anivers%C3%A1rio/13410.4>, fabricante de tais produtos, se encontra a descrição do mesmo, além de imagem, como “brinquedo de plástico para crianças”.

Igual descrição para o item “Fórmula 1”, tido pelo fabricante como “brinquedo de plástico para crianças”, na forma da sua descrição, conforme endereço eletrônico <http://www.reginafestas.com.br/produtos/ver/marcas/Lembrancas/8132.9/?>, mesma descrição do item “avião”, na mesma página acima indicada.

Estes são somente exemplos de que tais produtos, ainda que em miniaturas, ou tamanho reduzido, não perdem a característica de brinquedos, devendo, pois, serem excluídos do lançamento.

Todavia, em relação a produtos de mesma natureza, como “relógio Karamello c/06”, NCM 9102.12.10, em função desta não se encontrar no rol daqueles submetidos à substituição tributária, previsto no Anexo 1 ao RICMS/12, devem ser mantidos no lançamento, sendo a mesma situação da “pulseira Karamello c/06”, NCM 9619.00.00, e “apito juiz Karamello c/6”, NCM 9208.90.00.

Em relação aos produtos “ceras de limpeza”, para o ano de 2014 havia a previsão de substituição tributária para tais produtos, a se ver no item 40.3 do Anexo 1 ao RICMS/12, referente a “massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação” de NCM 2710, 3404, 3405.2, 3405.3, 3405.9, 3905, 3907 e 3910.

Entretanto, para tal exercício, não constam lançamentos com tais produtos.

Em 2015, persistia a substituição tributária, tendo apenas em 2016 sido estas mercadorias excluídas de tal regime, passando para tributação normal, diferentemente do afirmado pelo autuante em sede de informação fiscal e manifestação posterior.

Constam no lançamento, todavia, para o ano de 2015 os produtos “cera líquida Poliflor”, “cera Grand Prix trad pasta 200g”, NCM 3405.90.00, “cera líquida Brilux plus 750ml”, NCM 3405.30.00, “cera líquida Bravo incolor sachet 500ml” NCM 3405.30.00, “cera líquida Q’brilho 750ml amarela” de NCM 3405.20.00, os quais devem ser expurgados do demonstrativo.

Aqueles produtos de NCM 3405.1 do item 25.7 do Anexo 1 ao RICMS/12 ficam mantidos no lançamento, nos meses de fevereiro a dezembro de 2015, diante da revogação do mesmo, passando a ter tributação normal.

“Lava autom Rodabril c/cera 500ml”, de NCM 3402.90.39, não se encontra do rol dos produtos sujeitos à substituição tributária, devendo ser mantido no lançamento.

Os óleos minerais e material de limpeza, se caracterizam como produtos tributados, tendo em vista o afastamento da substituição tributária a partir de 01/02/2015, pela revogação do item 25 do Anexo 1 ao RICMS/12, pelo Decreto 15.807, de 30/12/2014, publicado no DOE de 31/12/2014, produzindo efeitos a partir da data acima indicada (01/02/2015), o que justifica a manutenção no lançamento a partir de tal período.

Quanto ao pleito da empresa de que deveriam ter sido verificados os valores ditos recolhidos por substituição tributária e efetuado o lançamento apenas da eventual diferença em favor do Fisco e não simplesmente ter desconsiderado todos os pagamentos realizados, esclareço que não vieram aos autos quaisquer prova no sentido da argumentação posta, o que torna impraticável a aceitação do mesmo, ao menos neste momento, até pelo fato de que os elementos se encontram em seu poder, o que permite a plena aplicação do teor do artigo 142 do RPAF/99:

“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

Por tais razões, realizados os devidos ajustes pelo relator, diante da atípica situação ora vivenciada, inclusive com a suspensão de prazos processuais, e tendo em vista o princípio da celeridade processual, tenho o lançamento como procedente em parte, nos seguintes períodos e valores discriminados abaixo, após realização os devidos ajustes:

| 2014 | VALOR DEVIDO |
|--------------|----------------------|
| JANEIRO | R\$ 4.368,16 |
| FEVEREIRO | R\$ 5.781,15 |
| MARÇO | R\$ 5.763,65 |
| ABRIL | R\$ 4.504,99 |
| MAIO | R\$ 3.174,39 |
| JUNHO | R\$ 2.762,88 |
| JULHO | R\$ 3.183,42 |
| AGOSTO | R\$ 2.889,47 |
| SETEMBRO | R\$ 2.278,36 |
| OUTUBRO | R\$ 3.025,79 |
| NOVEMBRO | R\$ 2.764,70 |
| DEZEMBRO | R\$ 4.197,67 |
| 2015 | VALOR DEVIDO |
| JANEIRO | R\$ 10.314,97 |
| FEVEREIRO | R\$ 9.886,96 |
| MARÇO | R\$ 4.619,89 |
| ABRIL | R\$ 3.041,45 |
| MAIO | R\$ 2.507,29 |
| JUNHO | R\$ 2.993,73 |
| JULHO | R\$ 2.842,86 |
| AGOSTO | R\$ 3.281,58 |
| SETEMBRO | R\$ 2.304,45 |
| OUTUBRO | R\$ 3.470,85 |
| NOVEMBRO | R\$ 2.700,68 |
| DEZEMBRO | R\$ 3.730,46 |
| TOTAL | R\$ 96.389,80 |

Tendo ciência da decisão acima transcrita, inconformada, a Recorrente, devidamente assistida pela advogada Maria Cristina Caregnato, OAB/SP nº 222.942, protocolou em 22.01.2021, fls. 104 a 108 do processo, Recurso Voluntário buscando mais, uma vez, elidir a cobrança que lhe foi determinada, pelas razões que ora analiso.

Inicialmente diz da tempestividade do seu recurso, descrevendo o atendimento aos prazos da sua apresentação, por estar atendendo ao que dispõe o RPAF/BAHIA, para, em seguida, fazer uma “Síntese dos Fatos” onde descreve quais exercícios foram objeto da autuação, seu valor histórico, destacando que na apresentação da sua impugnação inicial demonstrou a sua improcedência, assim como a decadência de parte da autuação, fatos e argumentos não aceitos pela Junta julgadora.

Destaca que a Junta julgadora rejeitou sua preliminar de decadência, enquadrando a falta de recolhimento de ICMS no período por ela apontado como acobertado pelo que dispõe o CTN no artigo 173, inciso I e não no artigo 150, parágrafo 4º, como entende ser devido.

Aponta que a Junta julgadora acatou, em parte, sua defesa em relação a produtos que afirma estarem sujeitos à substituição tributária, afirmando que “a decisão recorrida merece parcial reforma”.

Sequenciando, a Recorrente, trata, especificamente, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ANTERIORES A 30/09/2014.

Relativo ao tópico acima enunciado, a Recorrente, comenta sobre o posicionamento da Junta julgadora ao destacar em sua decisão que não acataria o enquadramento da decadência como sendo a contida no 150, § 4º do CTN sob a argumentação de que ***“em que pese ter lançado e recolhido ICMS no período autuado, não teria lançado o montante exigido no auto de infração”***, o que atrairia o enquadramento para o artigo 173, inciso I.

Diz que tal posicionamento não se sustenta, pois, além de haver efetuado o lançamento do tributo, efetuou o recolhimento do ICMS NORMAL, afirmando: *“Através do procedimento de revisão de lançamento por homologação realizado pela Recorrente, o Fisco entendeu que haveria diferença de imposto a ser lançado e cobrado, uma vez que determinadas operações praticadas pelo contribuinte teriam sido consideradas como não tributáveis, quando na verdade, ao entendimento da Fiscalização, seria tributáveis”*.

Desta forma, afirma fica configurado que o que se exige no Auto de Infração é apenas uma suposta diferença do imposto pago pelo contribuinte e não o imposto integral devido no período.

Afirma que, contrariando toda a jurisprudência, inclusive do TJ-BA, a Junta julgadora utilizou uma interpretação em completo descompasso com a orientação adotada pelos tribunais e majoritariamente por este CONSEF.

Reafirma que o entendimento posto na decisão de piso vai de encontro, como já afirmado, à farta jurisprudência que consagra, em casos como o objeto desta lide, a aplicação do enunciado pelo CTN, no artigo 150, como abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

Ao acatar o entendimento contido na decisão de piso, quando o direito do Estado cobrar o tributo já se encontrava extinto e os valores recolhidos pela Recorrente, devidamente homologados, *“provocaria consequências de total insegurança jurídica”*.

E transcreve julgados proferidos pelo STJ e do TJ-BA, que expressamente reconhecem:

“Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador”.

Apresenta ainda, contrapondo ao argumentado pela Junta julgadora em sua decisão, o enunciado da Súmula 555, do STJ que assim expressa:

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

Repisa que, no caso presente, ocorreram o lançamento e o recolhimento do tributo devidamente apurado tanto que busca o Fisco a cobrança de diferença de imposto recolhido a menor, não restando dúvidas quanto ao reconhecimento de decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01 de janeiro de 30 de setembro de 2014.

Passa em seguida a Recorrente a tratar do tópico MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA onde afirma que, erroneamente, a Junta julgadora manteve a cobrança sobre produtos devidamente enquadrados no regime da substituição tributária muito embora tenha apresentado o enquadramento por NCM e as identificações contidas no Anexo I, do RICMS, destacando os seguintes produtos: iogurtes, malas e mochilas, produtos comestíveis resultantes do abate suíno, salgadinhos industrializados, brinquedos, e ceras e óleos minerais.

Relativo aos produtos iogurte, não acatou a Junta julgadora o enquadramento de “bebida láctea”, respaldando sua decisão na descrição abaixo:

Do ponto de vista nutricional, o iogurte é mais benéfico para a saúde, pois possui maior teor de proteínas, cálcio, bactérias probióticas (aquelas boas para o organismo), por isso, seu consumo regular pode ajudar a manter a microbiota (flora) intestinal saudável, e sabemos o quanto é importante para a nossa saúde e até mesmo peso corporal mantermos a nossa microbiota intestinal saudável.

A bebida láctea apresenta menor teor calórico e é mais barata, porém, levar em conta apenas as calorias e o preço não é o suficiente quando falamos em boa nutrição e saúde. É necessário analisar de forma global os benefícios de cada alimento e, como foi dito antes, a bebida láctea tem menor valor nutritivo em relação ao iogurte. No entanto, ela é uma boa fonte de lactoferrina, um tipo de proteína presente no soro do leite que é boa para a imunidade, pois é um antibiótico natural” (<https://www.adrianalaufer.com.br/diferenca-entre-iogurte-e-bebida-lactea/>).

Assim, embora tenham a mesma NCM 0403.1, como visto acima, não vem a se constituir, pela descrição realizada, em produtos iguais, motivo pelo qual o tratamento tributário a ser dado à bebida láctea, é a de mercadoria tributada, tal como realizado na autuação, mantendo tal produto no demonstrativo elaborado.

E, em defesa do enquadramento tributário que deu ao produto em comento, afirma: “Ou seja, do arrazoadado acima colacionado objetivando demonstrar a composição do iogurte e de bebida láctea, conclui-se que estamos diante de uma tentativa de manter uma autuação absolutamente equivocada relativa a mercadorias enquadradas na mesma NCM que indubitavelmente estão incluídas no rol da substituição tributária, o que não pode ser permitido e deve ser revisado por essa C. Câmara de Julgamento”.

Da mesma forma que o item acima comentado tratou a 2ª JJF os produtos maletas e mochilas, desprezando o enquadramento legal que tem os referidos produtos (vide NCM), não podendo, pois, serem excluídos por vontade do julgador do rol dos produtos sujeitos à substituição tributária.

Diz que a pretendida cobrança atenta contra a segurança jurídica do contribuinte que, tendo efetuado o recolhimento do ICMS sob o regime da Substituição Tributária, vê-se agora cobrado como se o imposto não tivesse recolhido, e, mais ainda, ao tentar tal cobrança o autuante, assim como a Junta julgadora, nem consideraram o crédito a que tem direito a Recorrente sobre as aquisições dos referidos produtos, configurando enriquecimento ilícito do Estado.

Reitera as suas razões de defesa e requer nova análise dos dados que apresentou no CD Mídia, anexo à impugnação, arquivo denominado “Defesa AI 298958.0017.19-2, onde indica no próprio levantamento que serviu de base para a autuação a norma legal que identifica o enquadramento dos produtos na Substituição Tributária.

Encerrando seu Recurso Voluntário, apresenta:

CONCLUSÃO E PEDIDO

Por tudo o que foi exposto e considerando:

- A decadência dos fatos geradores ocorrido até 30.09.2014, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;
 - A necessidade de exclusão do levantamento fiscal de mercadorias incluídas no regime de substituição tributária, cujo imposto já foi recolhido em etapa anterior, sendo que a manutenção da exigência nos moldes em que pretendida pela Fiscalização representa claro bis in idem bem como enriquecimento sem causa do Estado;
- É que requer a esta C. Câmara de Julgamento a conversão do feito em diligência, de modo que reanalisados e acatados os argumentos de defesa e, ao final, seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para julgar improcedente o auto de infração, cancelando-se a exigência nele contida, com seu consequente arquivamento.*

VOTO

O decidido no presente processo, consubstanciado no voto do ilustre relator, deve ter sua análise a partir de duas situações distintas: i) o não acatamento à preliminar de decadência propugnada pela Recorrente, e, ii) o enquadramento ou não dos produtos objeto da autuação no regime da Substituição Tributária.

O entendimento da Junta julgadora quanto à decadência alegada pela Recorrente, foi de que, no caso, deve-se atender ao disposto na Súmula nº 555 do STJ, de 15.12.2015, que na apreciação do Resp 973.753/SC, de 2009, em sede de Recurso Especial Repetitivo, estipula:

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

(...)

.... “se houver algum pagamento antecipado a regra de contagem do prazo é a do § 4º do art. 150 do CTN”, ou seja, conta-se a partir do fato gerador, e acaso não haja, a regra é aquela do artigo 173, I, do CTN:

E o CTN enuncia nos referidos dispositivos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.¶ Se não tiver havido pagamento, a decadência também ocorre, mas o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Analisando o princípio da decadência, à luz do CTN, vemos que a mesma está prevista no artigo 156, inciso V do CTN, que versa sobre a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento, pois o decurso do prazo decadencial leva à perda de direito material.

Desta forma, temos que a decadência é o instituto de direito material que demarca o fim do prazo para se constituir o crédito tributário. É o lapso temporal entre o fato gerador e o lançamento, e, em não ocorrendo o lançamento dentro do prazo decadencial, extingue-se o crédito do mundo fático, ainda que não constituído no mundo jurídico.

Para que se entenda e enquadre a autuação e a postulação da Recorrente, devemos entender o que venha a ser “lançamento”, que se configura como um ato privativo da autoridade administrativa, e tem por escopo, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identificar o sujeito passivo, determinar o *quantum debeatur*, e se preciso, aplicar a penalidade pecuniária cabível.

E o CTN, no artigo 142 afirma:

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.

Como se vê, o lançamento é privativo da autoridade fiscal e como o legislador determina no artigo 150 do CTN, está claro que o lançamento *“opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.*

E tomar conhecimento, é quando a autoridade administrativa efetua a fiscalização dos atos do contribuinte, e o prazo para homologação está contido no próprio artigo 150, em seu parágrafo 4º, condiciona a que o lançamento seja efetuado em caso de não ocorrência do pagamento do imposto por antecipação (entenda-se no prazo decadencial).

Não se pode entender que o que se reclama no presente processo esteja abarcado pelo disposto no artigo 173, inciso I, pois somente assim poderia, caso não ocorresse pagamento, mesmo parcial, do tributo, o que não é o caso.

Este é o entendimento do STJ, que utilizou como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, **a ausência de qualquer pagamento** do tributo, e, quando ocorra pagamento do tributo **ainda que parcial**, aplica-se a regra contida no artigo 150, §4º, como definido no AgRg no REsp 1.277.854, abaixo anotado:

*“deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, **havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador).** Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”*

Também o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, reconhece o artigo 150, §4º, como o que é devido em casos como o presente, como dito no Agravo de Instrumento nº 001876-48.2016.8.05.0000, relatado pelo Desembargador Moacyr Montenegro Souto, da Terceira Câmara Cível, quando em sua ementa assim define:

Conforme a consolidada jurisprudência do STJ, se a legislação estadual não dispuser de outra forma acerca do prazo de decadência, aplica-se o quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN, considerando-se a ocorrência do fato gerador como termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário remanescente, decorrente de ICMS, cujo pagamento foi efetuado a menor pelo contribuinte, sem comprovação de dolo, simulação ou fraude.

Analisando com base no disposto na Súmula nº 155, a mesma consagrou as decisões anteriores que a fundamentaram, que entendiam ser a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I do CTN, aplicável para as situações em que **não há qualquer pagamento** com relação àquele tributo/período de apuração, na hipótese de débito não declarado. Caso se trate de tributo em que houve declaração e pagamento com relação a determinado período de apuração, deve-se aplicar a regra do artigo 150 do CTN, para a diferença verificada.

Assim, entende-se que ocorrido o fato gerador, declarado o tributo e antecipado o pagamento pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa, tem a Fazenda Pública um prazo de 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do fato gerador, para efetuar eventuais lançamentos de ofício de diferenças que entender devidas.

Entende-se ainda, que o que decai é o direito de o Fisco realizar quantos lançamentos de ofício entender cabíveis dentro do prazo de 5 anos, e não os realizando, não há que se falar em homologação tácita, mas tão somente, em decadência do direito de efetuar lançamentos suplementares.

Alberto Xavier trata do tema da seguinte forma:

“A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, §4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o §4º do art. 150 determinar que se considera ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.” (1998, pp. 92-94).

Também Hugo de Brito Machado, citado por Eduardo de Moraes Sabbag (SABBAG, 2008, p. 263), na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação não pago, ainda assim, aplicar-se-ia o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Fernando Rodrigues e Tais Bittencourt, no trabalho intitulado **Uma nova discussão sobre a decadência de tributos sujeitos a homologação**, ao analisar julgamento sobre o tema afirma:

A 1ª Seção do STJ no julgamento do REsp 973.733, sob o rito dos repetitivos, em 12/8/2009, no qual restou

definido que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, apenas se submete ao prazo do artigo 173, I, CTN se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte ou se ausente o "pagamento antecipado".

No aludido julgado, restou definida a necessária existência de algum pagamento antecipado para a aplicação do quanto disposto no §4º do artigo 150, do CTN, "enquanto a atual discussão gira em torno do momento em que este mesmo recolhimento deve ocorrer para que se admita a aplicação da aludida regra decadencial".

Em contraposição, sustenta-se que, se houver o recolhimento, mesmo que intempestivo, considera-se a existência do pagamento antecipado e, assim, conta-se o prazo do artigo 150, §4º, do CTN. Nesse sentido, inclusive, já se manifestou a corte superior, em oportunidade posterior, ao aplicar a jurisprudência consolidada nos termos do repetitivo supracitado:

"A referência ao pagamento antecipado diz respeito à previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal, nos termos do caput do artigo 150 do CTN, in verbis:

Artigo 150 — O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. O simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (artigo 173, I, do CTN)

Vale ressaltar que, não tendo o acórdão recorrido consignado a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento, inexistente, no presente caso, fundamento para afastar a incidência do artigo 150, §4º, do CTN. Em outras palavras, o termo inicial da decadência é o fato gerador".

Como se vê, por pagamento antecipado, para fins de aplicação do entendimento firmado no julgamento do REsp 973.733, que possui efeito vinculante, deve-se entender aquele realizado antes de qualquer ação fiscal, a teor da obrigação contida no caput do artigo 150 do CTN, além do que o julgado acima aponta para o não acolhimento da tese de que tal entendimento não se altera pela "deflagração" do prazo do artigo 173, como defendido pela corrente acima mencionada.

Assim estabelecida a controvérsia, pensamos que não há fundamento jurídico para afastar a incidência do artigo 150, §4º, do CTN se houver recolhimento de qualquer parcela do tributo, mesmo que após o prazo estabelecido pela legislação.

E complementa:

Afinal, não é a interpretação do ordenamento jurídico que deve se moldar aos planos de quaisquer das partes, mas, sim, o contrário: são os jurisdicionados — aqui incluído o Estado-administração, do qual a Fazenda faz parte — que devem adaptar seu planejamento aos ditames da legislação e assumir os riscos de não o executar, como já, de fato, ocorre com os contribuintes.

De tudo quanto exposto — sobretudo diante das balizas extraídas do multicitado REsp nº 973.733 —, pode-se dizer que o artigo 150, §4º, do CTN impõe a existência de pagamento, ainda que parcial, do tributo para que haja a possibilidade da homologação tácita nele prevista; contudo, dele não se extrai a imposição de pagamento no prazo legal, nem até o início do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, como condição para aplicação da regra decadencial contada a partir do fato gerador.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO e EDUARDO JUNQUEIRA COELHO, no trabalho DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SACHA CALMON NAVARRO COELHO assim se expressam:

O Direito não socorre aos que dormem. Retenham-se, de passagem, três lições: A) Inexiste direito de lançar, o que há é o dever de fazê-lo (ato administrativo simples, obrigatório, vinculado e sujeito a preclusão). B) O prazo para praticar o ato de lançamento preclui, não caduca; somente direitos caducam. C) A preclusão dos prazos para lançar tributo a ser pago ou homologar pagamento de tributo acarreta a caducidade do direito de crédito da Fazenda, que já nascera com a obrigação. Extinto o crédito, ipso facto, extingue-se a obrigação. Não há obrigação sem objeto.

(...)

Nos impostos sujeitos a - lançamento por homologação contudo — desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário — o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da corespectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda

a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Continuando, assim ensinam:

É hora de repisar a lição: A) os atos jurídicos sujeitos a tempo e termo precluem; B) os direitos a que se ligam estes atos jurídicos então decaem; C) somente direitos existentes, ou seja, que não tenham decaído, ensejam ações. Conseqüentemente, a prescrição é da ação, e não do direito.

Em sede de preliminar, acato o quanto pretendido pela Recorrente, e reconheço a decadência para lançamento de tributos sobre fatos geradores compreendidos no período de janeiro a setembro de 2014.

Relativo à aplicação da Substituição Tributária a produtos de uma forma geral, temos a considerar, que tal instituto foi regulamentado a nível nacional por meio do Convênio ICMS 92/2015, alterado pelos Convênios ICMS 52/2017 e 142/2018, este atualmente em vigor, e contrariamente ao que definiu a DITRI da SEFAZ BAHIA, através o Parecer DITRI nº 11.219/2010, assim como o Parecer DITRI nº 25.4852/2012, e o Parecer DITRI nº 12.272/2013, não exige a cumulatividade ali expressada: “**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente**”.

Constitui inovação a afirmativa do ilustre relator, quando diz: “*Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade e correspondência entre a NCM do produto e a sua descrição*”.

Como definido em termos de atualização legal pelo Convênio ICMS nº 142/18, os produtos que se sujeitam à Substituição Tributária devem ser aqueles constantes dos anexos ao mesmo convênio, e devem ser identificados conforme a concomitância entre o NCM e o CEST, e “**a perfeita identidade e correspondência entre a NCM do produto e sua descrição**”, em momento algum é objeto de menção ou referência.

Estas considerações, têm o objetivo de tornar clara a conceituação do que venha a ser o enquadramento de produtos no instituto da substituição tributária, que não se confunde.

Adentrando ao mérito e consultando o Anexo I do RICMS, tanto o vigente no exercício de 2014, como o vigente no exercício de 2015, verifico, que razão total cabe ao quanto apurado e decidido pelo ilustre julgador de piso, tanto com relação aos produtos que determinou a exclusão do levantamento efetuado pelo autuante, quanto àqueles mantidos na autuação.

Desta forma, verifiquei que o produto “iogurte”, enquadrado no NCM 0403.10.00, realmente, não se confunde com “bebida láctea”, ou mesmo “composto lácteo”, que conforme consta na Tabela do NCM estão sujeitos ao NCM 0403.10.90, não sujeitos à ST, sendo devida a cobrança determinada na autuação.

Os produtos malas e mochilas, que foram arrolados na autuação, referem-se a produtos não destinados ao uso em atividades escolares, e sim, pela descrição que consta no processo, mais destinadas ao uso empresarial, que somente foram incluídas na Substituição Tributária a partir de 01.01.2016.

Referente aos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, não se confundem com os produtos industrializados que a Recorrente indevidamente enquadrou como se sujeitos à substituição tributária fossem.

Relativo aos Salgadinhos Elma Chips, identificados pelo NCM 9619.00.00, também não se encontram no rol dos produtos listados no Anexo I do RICMS, em nenhum dos exercícios objeto da autuação.

Os produtos Salgadinhos, enquadrados no NCM 1905.90.90, não se sujeitam à substituição

tributária, em vista de ser enquadrados pela mesma os produtos identificados no item 33.1 do Anexo I do RICMS, a seguir relacionados: *macarrão, talharim, espagete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo - 1902.1; 1905; 1902.3) e 33.2 (Torradas em fatias ou raladas - 1905.40),*

Os produtos enquadrados nos NCMs 9102.12.10, 9619.00.00 e 9208.90.00, “Relógio Karamello”, “Pulseira Karamello” e “Apito juiz Karamello”, não fazem parte dos produtos relacionados no Anexo I do RICMS.

Os produtos enquadrados 3402.90.39, a exemplo de “Lava autom Rodabril com cera”, não se encontram no elenco das mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, e acertadamente, o ilustre relator, ao analisar os produtos “óleos minerais e material de limpeza”, assim apresentou:

Os óleos minerais e material de limpeza, se caracterizam como produtos tributados, tendo em vista o afastamento da substituição tributária a partir de 01/02/2015, pela revogação do item 25 do Anexo I ao RICMS/12, pelo Decreto 15.807, de 30/12/2014, publicado no DOE de 31/12/2014, produzindo efeitos a partir da data acima indicada (01/02/2015), o que justifica a manutenção no lançamento a partir de tal período.

Pleiteia a Recorrente, que no caso dos produtos que efetuou o recolhimento do ICMS-ST e não foram acatados na decisão de piso, a consideração de tais valores a título de compensação, e não constando no processo comprovação dos recolhimentos legados, comungo com o julgado pelo ilustre julgador de piso quando afirma:

Quanto ao pleito da empresa de que deveriam ter sido verificados os valores ditos recolhidos por substituição tributária e efetuado o lançamento apenas da eventual diferença em favor do Fisco e não simplesmente ter desconsiderado todos os pagamentos realizados, esclareço que não vieram aos autos quaisquer prova no sentido da argumentação posta, o que torna impraticável a aceitação do mesmo, ao menos neste momento, até pelo fato de que os elementos se encontram em seu poder, o que permite a plena aplicação do teor do artigo 142 do RPAF/99:

“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

Assim, diante do que consta no processo, do que determina a legislação em vigor, do entendimento de tribunais superiores, e pautando pela justiça fiscal, acato a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente, concernente aos fatos geradores compreendidos no período e 01.01.2014 a 30.09.2014, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, e julgando o Auto de Infração em apreço, PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0017/19-2**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.683,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS