

A. I. Nº - 206833.0002/19-8
AUTUADO - INDAIA BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA
AUTUANTE - ROBERTO VICENTE MARUBAYASHI
ORIGEM - IFEP INDUSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.08.2019

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0109-04/19

EMENTA: ICMS. 1. BENEFICIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA REDUÇÃO DO VALOR DA PARCELA INCENTIVADA. Comprovado nos autos o erro na determinação da redução da parcela incentivada paga antecipadamente. Fato não contestado pela autuada. Os valores informados na DMA equivalem a uma confissão de débito, na forma estabelecida no COTEB e no RPAF/99. Somente quando encerrado o prazo para pagamento do débito confessado mediante a entrega da DMA, no caso em tela, 72 meses na forma regulamentar do Programa Desenvolve, é que se inicia o prazo prescricional para Fazenda Pública ajuizar a cobrança dos créditos tributários. Infração subsistente. Afastada a arguição de decadência e prescrição. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/12/2018, objetiva constituir crédito tributário no valor de R\$345.436,40, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento da seguinte irregularidade concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – 02.13.01: Deixou de recolher ICMS dilatado no prazo regulamentar, correspondente ao montante de R\$345.436,40, devidamente informados em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, por contribuinte enquadrado no Programa DESENVOLVE, relativo as datas de ocorrência de dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a junho de 2015, conforme demonstrativos e documentos de fls. 6 a 59 dos autos e CD/Mídia de fl. 60, com enquadramento nos artigos 32, 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 3º e 4º do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. I, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresenta suas razões de defesa às fls. 65 a 77, onde diz impugnar o Auto de Infração, em tela, conforme a seguir exposto.

Diz que, apesar de sempre ter diligenciado no sentido de bem cumprir suas obrigações fiscais perante a Fazenda Estadual, teve contra si imputado o cometimento de ilícito fiscal, consoante o seguinte relato da infração:

“Deixou de recolher ICMS dilatado no prazo regulamentar, devidamente informado em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, por contribuinte enquadrado no Programa DESENVOLVE.”

Sustenta que a Fiscalização diz que a Impugnante deixou de recolher parte do ICMS dilatado quando da sua liquidação parcial com o benefício da redução de 90% do valor corrigido no 12º mês após o lançamento na escrita fiscal, em que, sobre a parcela não recolhida continuou a incidir a TJLP com possibilidade de efetuar o pagamento em qualquer data no decorrer de 60 meses restantes, inclusive com a aplicação do redutor, conforme estabelecido na Classe II da Tabela I, anexa ao Regulamento do Desenvolve (Dec. 8205/2002) à qual estava submetido o Contribuinte conforme Resolução 13/2003 que concedeu o incentivo ao mesmo.

Neste sentido, não havendo sido efetuado recolhimento até o 72º mês da data do lançamento do valor sujeito à dilação de prazo, diz ter cessado a possibilidade de efetuar o recolhimento dentro do prazo regulamentar, passando a ser devedor da parcela não recolhida com os devidos acréscimos moratórios.

Registra que, segundo a autoridade autuante, a não liquidação do valor integral da importância dilatada com utilização do benefício da redução deveu-se ao fato do Contribuinte haver aplicado, erroneamente, o percentual de 20% diretamente sobre a TJLP para o cálculo dos juros finais, ao invés da REDUÇÃO de 20% da TJLP conforme previsto na Tabela II, anexa ao Regulamento do Desenvolve e Resolução 13/2003. A aplicação de 20% diretamente sobre a TJLP significou uma redução de 80% da referida taxa e não 20%.

Neste contexto, diz que o cerne do Auto de Infração, portanto, é sobre suposta ausência de recolhimento de parcela do ICMS dilatado com os benefícios do Programa DESENVOLVE em razão de possível erro na determinação do percentual de redução da TJLP no período compreendido entre 12/2007 a 07/2009, em dissonância com o disposto nos arts. 32, 37 e 38 da Lei 7.014/96 c/c os arts. 39 e 49 do Decreto nº 8.205/02 - Regulamento do DESENVOLVE.

Assim, diz que fora aplicada a multa prevista no art. 42, I da Lei nº 7.014/96, qual seja, 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, totalizando o valor de R\$ 518.154,62 sujeito a acréscimos moratórios e correção monetária.

Aduz, então, que o feito fiscal não merece prosperar haja vista que, conforme restará evidenciado adiante, os supostos débitos exigidos estão fulminados pela decadência e/ou prescrição, impondo-se a total improcedência da vergastada autuação.

I. DO DIREITO- DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTELIGÊNCIA DO ART. 150, §4 E ART. 173, I DO CTN. APLICAÇÃO DO ART. 107-B, §12 DA LEI 3.956/81 - COTEB.

Diz que, como é sabido, a decadência se caracteriza por ser um prazo extintivo do direito subjetivo, de caráter potestativo, em razão tão somente da inércia do seu titular em exercê-lo no tempo assinado.

Ao se debruçar sobre o Código Tributário Nacional, diz que a jurisprudência e a doutrina de mais alto nível tem o prazo de que trata o art. 150, §4º como sendo exatamente um prazo decadencial. Nesses moldes, cita a norma:

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 atividade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Registra que se depreende do artigo supracitado, o lançamento por homologação dá-se nos casos em que o contribuinte tem o dever de praticar atos de apuração do montante devido, antecipando o recolhimento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Sendo assim, diz constatar que se trata o presente caso de multa relacionada ao suposto descumprimento de obrigação acessória ao recolhimento do ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, onde a Fazenda Pública perde o direito de impugnar o procedimento de apuração e pagamento realizados pelo sujeito passivo pelo simples decurso do prazo legalmente estabelecido, categoricamente prescrito no §4º, art. 150 do CTN.

Destaca que, conforme exegese do artigo supracitado, o recolhimento no caso dos tributos por homologação é sempre ato próprio do sujeito passivo lançamento (preparatório do lançamento), e não da autoridade administrativa, submetido à posterior homologação (lançamento) desta, quanto à aferição do *quantum* devido, sendo este último ato privativo da administração (art. 142 do CTN), para que possa surtir seus jurídicos e legais efeitos.

Neste contexto, diz que, caso a homologação expressa (ação do fisco) não ocorra, sobrevém a homologação tácita (inação do fisco), que é ficção jurídica atribuída pela lei em razão da ausência de atividade do fisco, equiparando-se à concordância expressa com os procedimentos preparatórios (verificação do valor devido, pagamento antecipado e cumprimento de obrigações acessórias).

Assim, aduz que, no caso que agora se encontra em apreço - homologação tácita - o legislador atribui à administração fiscal, quando do decurso de um lapso temporal de 05 (cinco) anos contados desde a ocorrência do fato gerador, o condão de homologar definitivamente a atividade do contribuinte, que fora antes objeto do pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte.

Nesses termos, aduz o § 42, do já mencionado art. 150 do CTN, na íntegra:

§49 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 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.

Assim, diz que, no lançamento por homologação, o “fato gerador” previsto no art. 150, §42, do CTN, é suficientemente amplo para denotar em sua extensão não só o fato gerador suficiente da obrigação principal, mas também todos os fatos geradores necessários da obrigação principal e os fatos geradores das obrigações acessórias, conforme dicção dos arts. 114 e 115 do CTN, respectivamente.

Registra, portanto, que o art. 150, §49, do CTN regula o prazo decadencial a partir do específico “fato gerador” de cada atividade em que o contribuinte é obrigado a interpretar e aplicar a legislação tributária, sendo que o produto dessa atividade (escrituração, declaração, pagamento etc.) fica sujeita à revisão do Fisco, que pode alterá-la mediante lançamento de ofício subsidiário nos próximos cinco anos a contar da atividade exercida pelo obrigado.

Desta forma, diz que não há mais que se falar em homologação da atividade ou do pagamento. Registra que cada atividade outorgada e delegada ao contribuinte, na qualidade de fato gerador necessário ou suficiente da obrigação principal ou, ainda, como fato gerador de obrigação acessória, está sujeita à revisão do Fisco no prazo de cinco anos a contar do exercício de cada um desses atos.

Nessa senda, destaca que o disposto no art. 107-B, §19 do Código Tributário do Estado da Bahia, *in verbis*:

Art. 107 - B. 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.

§ 12 O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Assim, diz que, aplicando as normas jurídicas pertinentes ao caso concreto, quais sejam, o art. 146 da Constituição Federal (prevê o CTN), o art. 150, § 42 do CTN e o art. 107- B, §12 da Lei nº 3.956/81, constata-se facilmente que caso os argumentos do Digno Fiscal estivessem corretos, o que se cogita em absurdo, já teria ocorrido a decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento tributário de ofício, considerando a fluência do prazo de cinco anos desde a data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação acessória relacionada ao lançamento do ICMS (12/2007 a 07/2009) até o efetivo lançamento por meio do Auto de Infração (28/12/2018).

Traz aos autos doutrinas manifestadas sobre §42 do art. 150 do CTN, que, à luz do entendimento da Impugnante, deve ser aplicado ao caso em comento. Também, traz posicionamentos do STJ, mais especificamente, a ementa da Aglnt nos EDcl no AREsp 1301935/MG, Rei. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/2018, DJe 11/12/2018, bem como o

AgRg no REsp 1355722/PR, Rei. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/2016, DJe 11/05/2016). Tudo isso no sentido de desconstituir o Auto de Infração pelo instituto da decadência.

Portanto, diz que o direito de o Fisco rever a atividade do sujeito passivo, ou seja, o direito do Fisco de exigir ou não a suplementação do tributo, caduca em 05 (cinco) anos, observado o prazo decadencial do §49 do art. 150 do CTN.

Registra que é bem verdade que, apesar da clareza do artigo da doutrina e da jurisprudência supracitada, alguns órgãos estaduais preferem entender que a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia útil do exercício seguinte ao que constituiu o crédito tributário, baseando-se no art. 173, também do CTN.

Por oportuno, diz que, caso os IJs. Julgadores entendam pela aplicação do art. 173, I do CTN, os débitos estariam igualmente fulminados pela decadência, dado que passaram mais de cinco anos entre o *dies a quo* do prazo decadencial e o efetivo lançamento, atividade privativa da autoridade administrativa nos termos dos art. 142 do CTN, senão vejamos:

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.

Portanto, consigna que, há de se afirmar que, transcorrido o lapso temporal quinquenal, categoricamente prescrito no §4S, art. 150 do CTN, ou que, neste caso, se entenda pela aplicação do disposto no art. 173, I do CTN, sem que a Fazenda pública se insurja contra os procedimentos adotados pelo contribuinte no que se refere à antecipação dos tributos sujeitos à lançamento por homologação, atribuir-se-ia à inércia da Administração efeitos jurídicos próprios do ato expresso, tais como a extinção do crédito tributário.

Diante do aqui exposto, resta claro que a autoridade tributária, em 28/12/2018, jamais poderia constituir qualquer crédito tributário, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 12/2007 a 07/2009, devendo se aplicar ao caso o disposto no art. 156, V do CTN.

II. AD ARGUMENTADUM TANTUM - DA PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXIGIDOS.

Diz que, caso os IJs. Julgadores não reconheçam a decadência acima suscitada, o que não se espera, apenas por amor ao argumento, cumpre trazer à mostra a ocorrência da prescrição dos débitos exigidos por meio do Auto de Infração impugnado.

Destaca que, se é certo que existe um interesse público em proteger o direito do Fisco enquanto sujeito ativo da relação tributária, é certo que decorrido determinados prazos legais sem que o Fisco exerce tal direito, passa-se a ser igualmente de interesse público que o Contribuinte, sujeito passivo e elo hipossuficiente daquela relação, não mais venha a ser incomodado pela autoridade fazendária.

Diz que o inc. LXXVIII do art. 59 da Constituição Federal dispôs ser a todos, no âmbito judicial e administrativo, assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Registra que, conforme já aventado em linhas alhures, o entendimento do CONSEF é de que a entrega da Declaração de Apuração Mensal do ICMS - DMA configura autolançamento o que afastaria deste então a decadência.

Neste sentido, diz que, pensar dessa forma significa dizer que a entrega da DMA, seria o *dies a quo* da contagem do prazo prescricional, assim regulado pelo art. 174 do CTN, in verbis:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

No caso em tela, diz que as Declarações Mensais de Apuração do ICMS foram enviadas pelo contribuinte no período compreendido entre 12/2007 a 07/2009, configurando assim, segundo o entender do CONSEF, a constituição definitiva do crédito tributário e, por via de consequência nos termos do art. 174, marco inicial para contagem do prazo prescricional, posto que na data da lavratura do Auto em testilha em 28/12/18 já estavam extintos os débitos exigidos pela prescrição.

Diz que o Fisco não possui prazo *ad eternum* para exercitar seu direito enquanto sujeito ativo da relação jurídica tributária, sendo incompatível com o rígido sistema de garantias constitucionais que assiste aos Contribuintes a desídia da Administração Pública, tal qual se verifica neste caso vez que passaram mais de 5 (cinco) anos para o fisco verificar supostas irregularidades na apuração de imposto já recolhido.

Com efeito, diz impor, nesse caso, o reconhecimento da prescrição dos débitos exigidos por meio do Auto de Infração impugnado, conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio do REsp 1120295, que destaca sua menta.

Ademais, diz que vale destacar que os débitos declarados via DMA durante o período autuado foram recolhidos entre 01/2009 e 08/2010, consoante se pode verificar dos DAE's anexos à presente.

Desse modo, destaca que, ainda que se considere como marco inicial do prazo prescricional a data do efetivo recolhimento, estariam igualmente prescritos os débitos exigidos na data da lavratura do Auto em testilha.

Diz que, d análise meritória neste caso torna prescindível uma vez manifestamente operado *in casu* o instituto da prescrição, questão de ordem pública que se sobrepõe e fulmina a pretensão executiva da Fazenda Estadual.

Do exposto, aduz restar cristalino a operação da prescrição no caso dos débitos exigidos por meio do Auto de infração Impugnado, causa extintiva do crédito tributário nos termos do art. 156, V do CTN.

III. DO PEDIDO

Ante todos os argumentos tecidos, requer o provimento da presente Impugnação, determinando:

1. *Ab initio*, que a Impugnação seja recebida com suspensão de exigibilidade do montante discutido, por aplicação imediata dos arts. 151, III e 206 do CTN, especialmente para fins de obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal Estadual;
2. Que, ao final, considerando todas as verdades nestes autos esposadas, que este Douto Julgador se digne em declarar a IMPROCEDÊNCIA, *in totum*, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, seja pelo reconhecimento da DECADÊNCIA, seja, *ad argumentandum tontum*, pelo reconhecimento da PRESCRIÇÃO.

Protesta provar o alegado por todos os meios de provas em direito admitidos, notadamente pela posterior juntada de documentos que se fizerem necessária, bem como pela realização de diligência, tudo com fito em restar demonstrada a inocorrência de infração

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 142/146, traçando as seguintes considerações:

Diz que o contribuinte foi autuado porque deixou de recolher parte do ICMS dilatado quando da sua liquidação parcial com o benefício da redução de 90% do valor corrigido no 12º mês após o lançamento na escrita fiscal. Sobre a parcela não recolhida continuou a incidir a TJLP com possibilidade de efetuar o pagamento em qualquer data no decorrer de 60 meses restantes, inclusive com a aplicação do redutor, conforme estabelecido na Classe II da Tabela I, anexa ao Regulamento do Desenvolve (Dec. 8205/2002) à qual estava submetido o Contribuinte conforme Resolução 13/2003 que concedeu o incentivo ao mesmo.

Não havendo sido efetuado recolhimento até o 72º mês da data do lançamento do valor sujeito à diliação de prazo, cessou a possibilidade de efetuar o recolhimento dentro do prazo regulamentar, passando a ser devedor da parcela não recolhida com os devidos acréscimos moratórios.

A não liquidação do valor integral da importância dilatada com utilização do benefício da redução deveu-se ao fato do Contribuinte haver aplicado, erroneamente, o percentual de 20% diretamente sobre a TJLP para o cálculo dos juros finais, ao invés da REDUÇÃO de 20% da TJLP conforme previsto na Tabela II, anexa ao Regulamento do Desenvolve e Resolução 13/2003. A aplicação de 20% diretamente sobre a TJLP significou uma redução de 80% da referida taxa e não 20%.

Diz que o sujeito passivo não contesta os números da autuação, mas tão somente o fato de que o lançamento tributário não mais poderia ser efetuado tendo em vista o instituto da decadência e também o processo de cobrança não poderia se materializar devido ao prazo prescricional.

Chama atenção para o fato de que o caso presente não se trata de declaração de débito (quando da emissão da DMA) com ausência do recolhimento integral do imposto reconhecidamente devido, mas apenas suposto equívoco quanto da apuração do valor devido. Ressalte-se que o termo “suposto equívoco” não deveria nem ser mencionado, porque de fato ouve o “equívoco”, tanto é que em momento algum a Impugnante contesta os valores apurados pelo Fisco.

Diz que toda a argumentação da recorrente centra-se na impossibilidade do lançamento do tributo de ofício pelo Fisco tendo em vista a ocorrência da decadência nos termos previstos no art. 150, §4º do CTN e 107-B Do COTEB.

Registra que todas as citações de juristas de renome e decisões do STJ caminham no mesmo sentido, qual seja, a decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento tributário de ofício tendo em vista haver decorrido mais de cinco anos entre a ocorrência do fato gerador da obrigação (12/2007 a 07/2009) e o lançamento por meio do auto de infração (28/12/2018).

Destaca que, para clara compreensão do assunto é importante que se reproduza alguns dispositivos que regem programa de incentivo fiscal DESENVOLVE.

Art. 2º, inciso I da Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa,

“Art. 2º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder, em função do potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes incentivos:

I - dilação do prazo de pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses;”

...

Art. 7º A liquidação antecipada de cada uma das parcelas ensejará desconto de até 90% (noventa por cento).”

Art. 6º do Decreto nº 8.205/2002, que disciplina a aplicação do Programa,

“Art. 6º A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de até 90% (noventa por cento), de acordo com a Tabela I, anexa.

§ 1º Os valores antecipados deverão ser recolhidos em moeda corrente até o 20º dia do mês da antecIPAção.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, entende-se por parcela do imposto a soma da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado e dos encargos financeiros correspondentes.

§ 3º Ocorrendo liquidação antecipada de parte da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, considera-se quitado o valor da parcela do imposto correspondente ao percentual que o recolhimento equivale na data em que foi efetuado.

§ 4º O percentual de desconto sobre a parcela do imposto restante será calculado, considerando a quantidade de anos de antecIPAção, de acordo com a Tabela I, anexa.”

Resolução nº 13/2003, habilitou a Empresa aos benefícios do DESENVOLVE concedendo-lhe a dilação de prazo máxima:

"Art. 2º Conceder dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Diz que, conforme Resolução acima, a Autuada tinha prazo de até 72 meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, o que significa que o vencimento para recolhimento do imposto dar-se-ia no 72º mês após a ocorrência do fato gerador.

Tais valores foram devidamente informados por meio eletrônico à Sefaz, via DPD - Declaração do Programa Desenvolve e DMA-Declaração e Apuração Mensal do ICMS (fls. nº 28 a 42 do PAF) e parcialmente recolhidos em data antecipada ao do vencimento. Embora o art. 150, §4º do CTN preveja decadência decorridos cinco anos após a ocorrência do fato gerador, fica o lançamento SUSPENSO e condicionado a evento futuro, que é a data do vencimento.

Neste contexto, observa que, parece bastante óbvio e lógico que não há como efetuar qualquer lançamento de imposto antes da data de seu vencimento. Para que se entenda a incoerência do procedimento, seria o mesmo que exigir de um devedor que liquide sua dívida antes do vencimento, sem instrumentos legais para tanto.

Destaca que, se for acolher o que diz a Defesa, de que o prazo para lançamento da parcela do imposto não pago seria cinco anos a contar de 12/2007 a 07/2009, registra que o lançamento de ofício não poderia ser feito porque ainda não venceu; de outro lado se o fizer nos cinco anos após a data de vencimento também não é possível porque o direito de constituir o crédito tributário já decaiu.

Ou seja, diz que, na prática não haveria então como lançar um imposto beneficiado por dilação de prazo dentro do Programa Desenvolve quando não pago ou pago a menor. Portanto, não se pode falar em decadência do lançamento antes do Fisco legalmente poder executar o referido procedimento.

Após descrever alguns destaques da defesa, diz que acatar a tese defensiva da Autuada seria o mesmo que tornar sem efeito os §§ 2º e 4º do Art. 6º do Regulamento do Desenvolve aprovado pelo Decr. 8205/2002, acima transcrito. O dispositivo legal entende como parcela do imposto dilatado seu valor original mais os encargos financeiros correspondentes e que o percentual de desconto sobre a parcela do imposto restante será calculado considerando a quantidade de anos de antecipação.

No caso presente a Autuada, embora motivada por erro de cálculo, o fato objetivo é que efetuou recolhimento a menor do imposto dilatado acrescido dos encargos financeiros caracterizando, assim, recolhimento apenas parcial do valor devido. Portanto, teria ainda o Contribuinte, mais cinco anos para complementar o pagamento do valor devido, o que faz com que se retorne ao raciocínio acima exposto quanto à impossibilidade do lançamento do tributo, se acolhido o argumento da Recorrente.

Diz que solicita ainda a Impugnante caso não seja reconhecida a decadência considere-se, então, a prescrição dos débitos exigidos. Afirma que "... o entendimento do CONSEF é de que a entrega da Declaração de Apuração Mensal do ICMS - DMA configura autolançamento o que afastaria deste então a decadência.".

Destaca que o sujeito passivo defende, com isso, o entendimento de que a data de entrega da DMA seria o marco inicial para contagem do prazo prescricional e, portanto, na data da lavratura do auto de infração, em 28/12/2018, o crédito reclamado estaria prescrito.

Neste contexto diz que se o prazo prescricional inicia-se da data do vencimento para pagamento da obrigação tributária declarada, e o vencimento das obrigações autuadas situaram-se entre

20/01/2014 e 20/07/2015, não há então que se falar em prescrição. Inclusive, se não houve decadência pelos motivos aqui expostos também não pode ter havido prescrição.

Mediante do aqui exposto, diz que não deve prevalecer os argumentos da Defesa devendo o presente auto ser julgado totalmente procedente, salvo melhor juízo desse Egrégio Conselho.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir débito do ICMS decorrente de obrigação principal, por ter deixado o sujeito passivo de recolher o ICMS dilatado no prazo regulamentar, correspondente ao montante de R\$345.436,40, devidamente informados em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, por contribuinte enquadrado no Programa DESENVOLVE, relativo as datas de ocorrência de dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a junho de 2015, conforme demonstrativos e documentos de fls. 6 a 59 dos autos e CD/Mídia de fl. 60, com enquadramento nos artigos 32, 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 3º e 4º do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. I, da Lei nº 7.014/96.

Constatou que o autuado é habilitado a usufruir dos benefícios fiscais do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, pela Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE nº 13/2003, de 07/04/2003, em relação ao projeto de expansão da capacidade produtiva de envase de água mineral e de implantação de uma linha de refrigerantes, alterada pela Resolução nº 42/2010, de 03/03/2010, que lhe permitiu ampliar os benefícios do programa em relação a produção de bebidas mistas, néctares e sucos, mantendo a classe e prazo final de concessão do benefício, no caso em tela a Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Preliminarmente, vejo que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto no artigo 39, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, c/c com os artigos 40, 41, do mesmo diploma legal, pois contém todos os elementos previstos nos citados dispositivos regulamentares, em que se vê acompanhado dos demonstrativos relativos ao levantamento fiscal, que dão sustentação a autuação, inclusive gravados em CD/Mídia de fl. 60, peças estas que foram entregues ao contribuinte na forma do documento de fl. 61, encontrando-se o presente PAF apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, tendo o Fiscal Autuante cumprido o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Como destacado pelo sujeito passivo, em sede de defesa, a acusação é de que deixou de recolher parte do ICMS dilatado quando da sua liquidação parcial com o benefício da redução de 90% do valor corrigido no 12º mês após o lançamento na escrita fiscal, em que, sobre a parcela não recolhida continuou a incidir a TJLP com possibilidade de efetuar o pagamento em qualquer data no decorrer de 60 meses restantes, inclusive com a aplicação do redutor, conforme estabelecido na Classe II da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, ao qual estava submetido o defendant na forma da Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE nº 13/2003, de 07/04/2003, que concedeu o incentivo ao mesmo.

Neste sentido, não havendo sido efetuado recolhimento até o 72º mês (art. 2º) da data do lançamento do valor da parcela do ICMS, sujeito à dilação de prazo, diz ter cessado a possibilidade de efetuar o recolhimento dentro do prazo regulamentar, passando a ser devedor da parcela não recolhida com os devidos acréscimos moratórios.

Registra também, o sujeito passivo, que, segundo a autoridade autuante, a não liquidação do valor integral da importância dilatada com utilização do benefício da redução deveu-se ao fato da Impugnante haver aplicado, erroneamente, o percentual de 20% diretamente sobre a TJLP para o cálculo dos juros finais, ao invés da REDUÇÃO de 20% da TJLP conforme previsto na Classe II, Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002. A aplicação de 20% diretamente sobre a TJLP significou uma redução de 80% da referida taxa e não 20%. Acrescenta-se que, como destacado pela Fiscalização na descrição dos fatos da autuação, a partir de julho de 2009 não foi mais observado esse tipo de erro.

Diz, então, o sujeito passivo que o cerne do Auto de Infração, portanto, é sobre suposta ausência de recolhimento de parcela do ICMS dilatado com os benefícios do Programa DESENVOLVE em razão de possível erro na determinação do percentual de redução da TJLP no período compreendido entre 12/2007 a 07/2009, em dissonância com o disposto nos arts. 32, 37 e 38 da Lei 7.014/96 c/c os arts. 3º e 4º do Regulamento do DESENVOLVE aprovado pelo Decreto nº 8.205/02.

Neste contexto diz o sujeito passivo, sem tampouco discordar do mérito causal da autuação, que o feito fiscal não merece prosperar haja vista que os supostos débitos exigidos estão fulminados pela decadência e/ou prescrição, impondo-se a total improcedência autuação.

Vejo que não foram suscitadas qualquer outra questão relacionada ao aspecto formal do presente lançamento, considerando, portanto que o mesmo atende ao que dispõe o art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, adentro na questão relacionada decadência e/ou prescrição.

Pois bem! Verifico no demonstrativo de fls. 7 a 20 dos autos, a informação dos valores da parcela do ICMS dilatado com os benefícios do Programa DESENVOLVE extraído das DMA - Apuração e Informações Complementares de fls. 28 a 42 e os DAE's de pagamentos das parcelas do ICMS dilatado com redução prevista na Classe II, Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002.

O citado demonstrativo exibe os cálculos do valor exigido da parcela do ICMS dilatado, considerando o benefício da redução da Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, aos quais adicionou os juros, tomando como base a TJLP conforme estabelece o parágrafo único do art. 5º da Lei nº 7.980/2001, concluindo como devido o montante de R\$345.436,40 para todo o Auto de Infração, decorrente do somatório de todos os meses, levantado na ação fiscal, em que a impugnante apurou e pagou erroneamente o valor da parcela dilatada com redução em desacordo com o disposto na legislação.

Tomando-se como exemplo o ICMS incentivado relativo ao mês de janeiro de 2007 constante do demonstrativo de fl. 7, vê-se que a Impugnante tem um “*saldo devedor*” de R\$416.751,65. Esse “*saldo devedor atualizado*” em dezembro de 2008, quando a Impugnante exerceu o benefício da redução prevista na Classe II, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, perfaz o montante de R\$437.589,23. Esse “*saldo devedor com desconto*” para efeito de pagamento, na forma da legislação, é de R\$87.517,85. Todavia a Impugnante efetuou o pagamento por DAE no valor de R\$83.392,21, gerando um “*valor não recolhido*” de R\$3.125,64, representando 3,5714% do valor do saldo devedor com desconto.

Aplicando esse percentual de 3,5714% sobre o valor do “*saldo devedor atualizado*” devido do ICMS em dezembro de 2008 (R\$437.589,23), encontra-se o valor do “*saldo devedor não recolhido*” de R\$15.628,18. Em que atualizado até 20/01/2009, data final para recolhimento, têm-se o valor de R\$19.602,74, como assim está posto no demonstrativo de fl. 6 dos autos, concluindo, a Fiscalização, pela exigência de ICMS devido à Fazenda Pública no montante de R\$345.436,41 para todo o lançamento, objeto da presente autuação.

Portanto, a exação fiscal tem fundamento no recolhimento a menos de parcela do ICMS dilatado com os benefícios do Programa DESENVOLVE em razão de erro na determinação do percentual de redução da TJLP no período compreendido entre 12/2007 a 07/2009, em dissonância com o disposto nos arts. 32, 37 e 38 da Lei 7.014/96 c/c os arts. 3º e 4º do Regulamento do DESENVOLVE aprovado pelo Decreto nº 8.205/02.

Constatada, então, que as diferenças das parcelas dilatadas do imposto pagas antecipadamente, com desconto calculado de forma errônea, não foram adimplidas, no prazo concessivo de 72 meses, vejo acertada a imposição do lançamento de ofício alcançando os valores não recolhidos, corrigido pela TJLP, com a indicação da data do vencimento para fins da data de cálculo dos acréscimos legais, como assim procedeu a Fiscalização.

Neste contexto, adentrando no mérito da defesa, destaco que o ponto crucial da lide se concentra na acusação fiscal da falta de recolhimento da parcela dilatada do ICMS pagas antecipadamente,

com desconto calculado de forma errônea, e que não foram adimplidas no prazo regulamentar do Programa DESENVOLVE de 72 (setenta e dois) meses, conforme exaustivamente relatado acima, cuja procedência **foi contestada pela autuada apenas sob o argumento de ter ocorrido a perda do direito da Fazenda Pública de cobrar o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre dezembro de 2007 e julho de 2012**, pois, entende, que foi ultrapassado o prazo quinquenal entre a ocorrência dos fatos geradores do imposto e sua constituição, restando, tais créditos, fulminados pela decadência.

Traz, também, à tona, o sujeito passivo, **a arguição da ocorrência da prescrição dos débitos exigidos** por meio do Auto de Infração, ora impugnado. Diz que, se é certo que existe um interesse público em proteger o direito do Fisco enquanto sujeito ativo da relação tributária, é certo que decorrido determinados prazos legais sem que o Fisco exerce tal direito, passa-se a ser igualmente de interesse público que o Contribuinte, sujeito passivo e elo hipossuficiente daquela relação, não mais venha a ser incomodado pela autoridade fazendária.

Consigna o defendant que o inciso LXXVIII, do art. 59, da Constituição Federal dispôs ser a todos, no âmbito judicial e administrativo, assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Destaca, também, que o entendimento do CONSEF é de que a entrega da Declaração de Apuração Mensal do ICMS - DMA configura autolançamento o que afastaria deste então a decadência. Neste sentido, diz que, pensar dessa forma significa dizer que a entrega da DMA, seria o *dies a quo* (termo inicial) da contagem do prazo prescricional, assim regulado pelo art. 174 do CTN, in verbis:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Em relação ao destaque, de que o CONSEF tem o entendimento de que as informações postas na DMA configuram autolançamento, tem respaldo na Lei nº 3.953, de 11/12/1981 – Código Tributário do Estado da Bahia, conforme estabelecido no seu art. 129-A, acrescentado pela Lei nº 9.837, de 19/12/05, com efeitos a partir de 01/01/06, a seguir reproduzido.

Art. 129-A. A declaração de obrigação tributária pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação, ou através de denúncia espontânea inadimplida, integral ou parcialmente, importa em confissão de dívida e torna constituído o crédito tributário, sendo dispensada a emissão de notificação fiscal para sua exigência. (Grifo acrescido)

Por outro lado, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em seu art. 54-A, reproduz o disposto no COTEB.

Art. 54-A. O débito tributário declarado pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação ou através de denúncia espontânea importa em confissão de dívida e, na falta de recolhimento no prazo regulamentar, torna constituído o crédito tributário.

Neste contexto, diz a Impugnante que as DMA's foram enviadas no período compreendido entre 12/2007 a 07/2009, configurando assim, segundo o entender do CONSEF, a constituição definitiva do crédito tributário e, por via de consequência, nos termos do art. 174, marco inicial para contagem do prazo prescricional, posto que na data da lavratura do Auto de Infração, em 28/12/18, já estavam extintos os débitos exigidos pela prescrição.

Não vejo este o entendimento do CONSEF. Na realidade, como está disposto no RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a constituição de créditos tributários dar-se pela função fiscalizadora de seus agentes Fiscais, seja no trânsito de mercadoria ou nos estabelecimentos dos contribuintes (art. 42), como assim ocorreu em relação ao presente processo administrativo fiscal, em que a Fiscalização, observando que a Impugnante recolheu a menor o débito confessado

relativo ao Programa DESENVOLVE, através das DMA's citadas, no final do prazo que dispunha para efetuar seu pagamento na totalidade, no caso em tela, 72 meses, constituiu o lançamento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, em análise, na data de 28/12/2018, dentro do prazo quinquenal que se poderia constituir o crédito tributário, para não incorrer na decadência arguida.

Assim, a declaração do débito tributário declarado pelo sujeito passivo através das DMA's no período de 12/2007 a 07/2009, objeto da presente autuação, não há que se falar em decadência, vez que se trata de informações de débito de ICMS acobertado pelo instituto do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, em que autorizava seu pagamento 72 (setenta e dois) meses após o seu registro.

Neste contexto, a contagem do prazo decadencial dar-se a partir do primeiro mês após o prazo concessivo do pagamento do imposto declarado nas DMA's. Portanto, diferentemente do arguido pela defesa, de que o marco inicial para a contagem do prazo quinquenal para imperar a decadência seria a data de apresentação das DMA's, e que por isso jamais a autoridade poderia constituir o presente crédito tributário (art.156, V, CTN) não prospera. Entendo que o marco inicial para a contagem do prazo quinquenal é a data final que tinha o defendant, acobertado pelo o incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, de pagar o imposto declarado, no caso em tela 72 (setenta e dois) meses após da data da entrega das DMA's.

Pensar diferente deste entendimento, significa dizer que os créditos tributários amparados pelo Programa DESENVOLVE, não sendo efetuado o recolhimento até o 72º mês (art. 2º, Decreto nº 8.205/2002) da data do lançamento do valor da parcela do ICMS, que é o prazo regulamentar estabelecido pelo benefício fiscal, a exemplo de caso em análise, estaria alcançados pelo instituto da decadência. Logo todo os valores do ICMS dilatado decorrentes do Programa Desenvolve estariam “*natimorto*”.

Tal constatação leva ao questionamento da Impugnante quanto a ocorrência da extinção dos créditos, em lide, pela possibilidade de serem alcançados pela prescrição e não pela decadência. Também não vejo prosperar tal arguição. Neste sentido, adentrando na análise da ocorrência da extinção dos créditos pela possibilidade de serem alcançados pela prescrição, como arguido pela defesa, entendo que não se iniciou a contagem do prazo prescricional para a cobrança dos créditos constituídos, através deste lançamento, nas datas de envio das informações constantes das DMA, no caso em comento entre dezembro de 2007 a julho de 2009, dado que tal prazo estava suspenso em razão da diliação do prazo para pagamento destes créditos tributários registrados, previstos na lei instituidora do Programa Desenvolve, ou seja, 72 meses na forma da Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE nº 13/2003, de 07/04/2003, que habilitou a Impugnante aos benefícios do programa.

Desta forma, somente quando encerrado o prazo para pagamento do tributo, constituído mediante as informações postas pelo Impugnante nas Declarações Mensais de Apuração do ICMS - DMA, 72 (setenta e dois) meses depois, é que se inicia a contagem do prazo prescricional para Fazenda Pública do Estado da Bahia ajuizar a cobrança dos créditos tributários não quitados pelo contribuinte.

Logo as informações do ICMS dilatado no valor de R\$416.751,65 constante da DMA do mês de dezembro de 2007 (fl. 28), a impugnante tinha o prazo para efetuar o pagamento do imposto até dezembro de 2013. Como a diferença do ICMS dilatado antecipado calculado no valor de R\$22.243,88 (fl. 6) não foi paga até dezembro de 2013, prazo final, a Fazenda Pública do Estado da Bahia tinha até dezembro de 2018, para não ser alcançado pela prescrição, conforme arguido pela defesa, na forma do art. 174, do CTN, como assim procedeu assertivamente a Fiscalização com a constituição do lançamento fiscal, através da lavratura do Auto de Infração, em tela, na data de 28/12/2018.

No lançamento, ora discutido, o prazo para pagamento dos créditos tributários constituídos mediante as declarações do próprio Impugnante, através das informações postas Declarações

Mensais de Apuração do ICMS - DMA se encerrou entre dezembro de 2013 e junho de 2015. Nestas datas, portanto, se iniciou a contagem do prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN.

Desta forma, não há que se falar em extinção dos créditos pela prescrição, pois sendo o lançamento realizado em 28/12/2018, ocorreu antes do transcurso do prazo quinquenal de prescrição do direito do Estado exigir o pagamento de todas as datas de ocorrências constituídas, nem tampouco de ter imperado a decadência do direito de constituir o presente lançamento fiscal, pelas considerações anteriormente destacadas.

Isto posto fica afastada a decadência suscitada, bem assim a prescrição dos créditos constituídos pelas razões acimas expostas.

Saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário trazidas pela autuada na defesa sobre a decadência e prescrição, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Por fim, destaco que este Conselho de Fazenda tem manifestado o entendimento aqui demonstrado acerca da questão em julgamento, conforme os Acórdãos: JJF nº 0260-01/12, JJF nº 0188-02/16, JJF nº 0181-02/16, JJF nº 0178-02/16, JJF nº 0142-01/17, CJF nº 0206-11/16 e CJF nº 0095-12/17, mais recentemente o Acordão JJF nº 0084-02/19.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206833.0002/19-8**, lavrado contra **INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA**, devendo ser efetuado o pagamento do imposto no valor de **R\$345.436,40**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, inc. I, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2019

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA