

PROCESSO - A. I. Nº 277992.0005/18-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ZUPPANI INDUSTRIAL LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0052-02/19
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/07/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0080-12/20-VD

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. A inclusão do art. 9º-A da Lei nº 7.980/01, promovida pela Lei nº 13.816/17, alterou a exigência quanto à data limite de recolhimento da parcela do ICMS não sujeito à dilação de prazo, como condição para fruição do DESENVOLVE, passando a ser até o último dia útil do mês do vencimento. Comprovado que o pagamento ocorreu antes do término do mês de vencimento, conforme art. 106, II, “a” e “b” do CTN. Acolhida a preliminar de decadência, ainda que sem repercussão no *decisum*. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso de Ofício previsto no art. 169, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0052-02/19, que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em 21/05/2018, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$259.560,04, em razão da constatação de infração única, a saber:

INFRAÇÃO 1 (03.08.03) – Recolheu a menos ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Valor: R\$259.560,04. Período: Março, Abril, Junho a Dezembro 2013, Março a Junho, Agosto, Setembro e Dezembro 2014. Enquadramento legal: Arts. 37 e 38, da lei 7.014/96 C/C arts. 4º e 18, do Decreto 8.205/02. Multa: 60% prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

A Decisão da 2ª JJF considerou o Auto de Infração Improcedente por unanimidade, teceu as seguintes considerações:

VOTO

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme doc. de fl. 11-12, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 06-07); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise. Sem sustento legal, pois, a nulidade suscitada.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Sendo o sujeito passivo contribuinte inscrito no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica –DESENVOLVE, o Auto de Infração em juízo de revisão neste CONSEF exige ICMS relativo à

diferença entre os valores apurados como devido e os recolhidos pelo sujeito passivo no período compreendido pela ação fiscal, conforme planilhas de fls. 06-07.

Sem protestar quanto aos dados e valores da exação fiscal, em questão preliminar, o Impugnante alega a impossibilidade de manutenção da exação fiscal relativa a março e abril 2013, em face da ocorrência da decadência.

Considerando a ciência do AI em 29/05/2018, a alegação defensiva se respalda na disciplina do art. 150, §4º, do CTN, enquanto que, a este respeito, a autuante, com respaldo no disposto no art. 173, I, do CTN, entende que a decadência alegada somente ocorreria em 2019.

Pois bem. As regras de prazo decadencial para constituição do crédito tributário são previstas nos artigos 150, § 4º e 173, do CTN, sendo que o primeiro serve, de modo especial, aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não se verifica ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e o segundo, constitui-se na regra geral aplicável a todos os tributos, inclusive aos originalmente sujeitos a lançamento por homologação, desde que constatada ocorrência de dolo, fraude ou simulação:

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.

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Tendo em vista que para todo o período da autuação o sujeito passivo apurou, declarou e pagou o quantum de sua obrigação tributária, uma vez que aqui apenas se discute a repercussão da possível infração à legislação tributária (pagamento dos valores da parcela não incentivada fora do prazo), ao caso, aplica-se a contagem do prazo decadencial a partir da regra especial contida no art. 150, §4º, do CTN. Tal entendimento, inclusive, vê-se exposto no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Portanto, quanto à incidência do instituto da decadência no sentido da impossibilidade de se constituir eventual crédito tributário relativos às ocorrências março e abril 2013, já que sua ciência do AI - requisito que o completa -, apenas ocorreu em 29/05/2018, cabe razão ao Impugnante e, em havendo infração à legislação tributária - o que será posteriormente analisado -, as ocorrências anteriores a 30/05/2013 não mais são passíveis de serem constituídas em crédito tributário, considerando que, no caso, a apuração do ICMS ocorre por período mensal.

Quanto ao mérito do Auto de Infração, percebendo que o pagamento das parcelas de ICMS cujo prazo para tanto não foi dilatado ocorreu fora do prazo regulamentar, mais precisamente, depois do dia 09 (nove) do mês subsequente ao da apuração, interpretando as disposições contidas nos artigos 37 e 38 da Lei 7014/96 c/c as dos artigos 4º e 18 do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto 8.205/02, a Autoridade fiscal entendeu que os pagamentos implicaram em recolhimento de ICMS menor que o devido, resultando na perda da fruição do benefício fiscal previsto no DESENVOLVE nos períodos autuados e, consequentemente, está a exigir todo o imposto apurado e devido nos períodos compreendidos pela ação fiscal. Ou seja, a soma das parcelas apuradas como sujeitas e não sujeitas à dilação de prazo para recolhimento.

Ocorre que, para efeito do DESENVOLVE, por ocasião da Impugnação, o sujeito passivo demonstrou a apuração do ICMS e o consequente pagamento das parcelas não sujeitas à dilação de prazo, compreendendo o período da ação fiscal (fls. 37-56-verso), cujos valores coincidem com os considerados pela Autoridade autuante nos demonstrativos suporte da autuação (fls. 06-07).

Portanto, repito, a motivação da autuação foi apenas ter sido considerado o pagamento do ICMS relativo às parcelas não incentivadas fora do prazo previsto para tanto (dia nove do mês seguinte ao da apuração), como infração à legislação tributária,

Sucedendo que, tanto nos DAE's apresentados pelo Impugnante quanto nos registros internos de controle da SEFAZ, vê-se que todos os pagamentos do ICMS, cujo prazo para tanto não foi dilatado, se deram antes do término do mês de seu vencimento.

Pois bem. O termo "infração tributária" é toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, representa o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis a respeito. Nesse sentido, a infração pode ser definida, em função do substrato econômico, como: patrimonial ou não patrimonial. Patrimonial, em razão

do descumprimento de uma obrigação tributária principal. Já a não patrimonial, em função do não cumprimento de prestações positivas ou negativas no que tange à arrecadação e/ou fiscalização.

Assim, quando o sujeito passivo de uma obrigação tributária deixa de cumpri-la, no prazo e na forma indicados na legislação respectiva, fica sujeito às sanções, cujas espécies são aplicadas de acordo com as circunstâncias da infração levando-se em consideração a qualificação jurídica que a lei empresta a tais sanções. Uma vez qualificada a infração, a própria norma estabelece a penalidade que há de ser aplicada.

Precisamos, então, para o deslinde do caso concreto, investigar se o pagamento do ICMS não dilatado ocorrido integralmente depois do dia 09 (nove) do mês seguinte ao da apuração, mas antes do último dia do mês do vencimento, implica em infração à legislação tributária.

Ora, aprovado pelo Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002, à época dos fatos, a regra contida no art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE estabelecia que não recolhendo ao Erário a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo para pagamento na data regulamentar (dia 09 do mês subsequente ao da apuração do imposto) o contribuinte beneficiário do DESENVOLVE perderia o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Sem embargo, Sin, a falta de pagamento do ICMS não sujeito à dilação de prazo na data regulamentar, deixou de ser motivo para perda do benefício naquele mês, caso o pagamento ocorra até o último dia útil do mês do vencimento.

Eis a atual redação:

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Logo, a exigência de pagamento na data regulamentar do ICMS não sujeito à dilação de prazo (dia 09 do mês subsequente ao da apuração), deixou de ser condição para fruição do benefício exposto no programa de incentivo DESENVOLVE, passando esta a ser a ocorrência de pagamento até o último dia útil do mês do vencimento (mês subsequente ao da apuração do imposto).

Ora, nesse caso, quando a lei deixa de tratar o pagamento após a data regulamentar como um ato impeditivo à fruição do benefício – que é a infração à legislação fiscal que fundamenta o AI -, passando a ser a condição de fruição do benefício, o pagamento até o último dia útil do mês do vencimento, a despeito de, frente ao inciso XLVI, “c”, do art. 5º da CF/88, o assunto suscitar discussão acerca da legitimidade da disposição anterior vigente à época dos fatos (imposta por decreto e não por lei), e sua forçada aplicação ao caso em face do disposto no art. 167, III, do RPAF, entendo a situação enquadrar-se no regramento exposto no art. 106, II, “a” e “b”, do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Assim, a disposição atual do art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE alcança o presente auto de infração, pois se trata de ato administrativo constituído por lançamento tributário de ofício acusando ação que, além de não mais constituir infração à legislação tributária, acha-se não definitivamente julgado. Ademais, o procedimento adotado pelo sujeito passivo não implicou em falta de pagamento de tributo e não apresenta indício de ter sido fraudulentamente praticado.

Ora, friso e repito, neste caso concreto o autuado efetuou o recolhimento do ICMS não sujeito à dilação de prazo antes do término do mês de vencimento, ainda que depois do prazo regulamentado para tanto, ação que se enquadra na nova disposição da normativa que autoriza a fruição do benefício fiscal e que só o sujeita à penalidade pela mora ocorrida no pagamento.

Assim, face ao todo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, mas recomendando à repartição fiscal competente notificar o sujeito passivo com respeito à mora ocorrida.

A 2ª JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

VOTO

Observo que a decisão da 2ª JJF, Acórdão nº **0052-02/19**, desonerou o sujeito passivo em R\$259.560,04, revelando, portanto, a pertinência do presente Recurso de Ofício.

O Autuante informa que o Contribuinte efetuou o recolhimento do ICMS (parcela não sujeita à dilação de prazo) fora da data regulamentar, perdendo, portanto, o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, prevista pelo Programa de Desenvolvimento industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Saliento que de fato o caput do artigo 18 do Decreto nº 8.205/02, previa, à época dos fatos geradores (2013 e 2014), que nos meses em que deixasse de recolher no prazo regulamentar o ICMS não sujeito à dilação de prazo, o contribuinte perderia o direito ao benefício do DESENVOLVE relativamente à parcela incentivada.

Contudo, como bem salientou a Junta de Julgamento, o referido artigo teve sua redação alterada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/2018, dando a possibilidade de o contribuinte recolher a parcela não dilatada até o último dia útil do mês do vencimento. Assim, ainda que o contribuinte não tenha recolhido o ICMS no dia 09 do mês subsequente aos fatos geradores, é certo que efetuou os recolhimentos dentro do prazo previsto no dispositivo, ora citado.

Há de se convir, que os fatos geradores do presente lançamento são anteriores à data da publicação do Decreto acima citado, e já está pacificado na Procuradoria, que a nova lei deve retroagir ao fato pretérito (Decisões CJF nºs 0310-11/17 e 0254-11/19), pois se trata de ato não definitivamente julgado, sem indício de fraude e que não implicou em falta de pagamento de tributo, conforme disposto na alínea “b”, do inciso II, do art. 106 do CTN.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

VOTO DISCORDANTE

Segundo o voto da nobre Relatora, o Art. 9º-A da Lei nº 7.980/01, incluído pela Lei nº 13.816/17, e o Art. 18 do Decreto nº 8.205/02, alterado pelo Decreto nº 18.406/18, devem retroagir para beneficiar o Autuado, embasado no Art. 106, II, “a” do CTN, todos os dispositivos transcritos abaixo:

“Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.”

“Art. 9º-A - A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.”

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;”

A regra questionada é relativa a um benefício sob condição, ou seja, para fruição do benefício, a dilatação da parcela incentivada, faz-se necessário cumprir a condição, que é efetuar o pagamento da parcela não sujeita à dilação de prazo no vencimento regulamentar, especificamente tratado no Art. 38 da Lei nº 7.014/96, transcrito abaixo:

“Art. 38. Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação.”

Saliento que ficou comprovado nos autos que o Autuado não recolheu o imposto devido no correto vencimento, bem como não indicou qualquer equívoco no elemento quantitativo da autuação. Não há penalidade absurda em desfavor do Autuado, mas tão somente a aplicação das normas legais e regulamentares ao caso concreto.

A ideia de retroatividade do Art. 106 do CTN tem inspiração no Direito Penal, sendo que as alíneas que possibilitam a aplicação retroativa da norma, tratam exclusivamente de infrações e punições, não havendo retroatividade do tributo em si, sendo a lei aplicável, sempre a vigente na data do fato gerador.

Destaco que não se aplica a denúncia espontânea ao benefício do Programa DESENVOLVE, pois o pagamento seria do imposto devido, que compreenderia o pagamento de 100% do imposto, ou seja, do imposto normal e postergado, pois as parcelas dilatadas e não dilatadas são ambas componentes da acepção “imposto devido”.

Portanto, ainda que o Autuado tenha recolhido o imposto da parcela não incentivada antes da ação fiscal, porém, após a data de vencimento, resta caracterizada a condição para a não fruição do benefício da dilação do prazo de pagamento da parcela incentivada no respectivo mês.

Diversos julgamentos deste CONSEF convergem com a posição aqui adotada, como pode ser verificado nos Acórdãos CJF nº 0104-12/14, 0087-12/18, 0091-11/18, 0293-11/18 e 0327-11/18, 0151-12/19, 0177-12/19 e 0184-12/19.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício de forma a restabelecer parcialmente o Auto de Infração, em função do acolhimento da decadência suscitada em relação aos meses de março e abril de 2013.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **277992.0005/18-7**, lavrado contra **ZUPPANI INDUSTRIAL LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Ildemar José Landin. Carlos Henrique Jorge Gantois, Henrique Silva Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS