

A. I. N° - 108880.0008/22-6
AUTUADO - IPLASA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS SALVADOR LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/10/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0186-03/24-VD

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Restou comprovado, mediante o levantamento fiscal, que o autuado utilizou incentivo fiscal para recolhimento do imposto com o benefício previsto no Programa DESENVOLVE, e não realizou o recolhimento parcela cujo prazo foi dilatado. Os cálculos foram refeitos pela Autuante para excluir valores comprovados pelo Defendente, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/05/2022, refere-se à exigência de R\$ 1.991.254,57 de ICMS, acrescido da multa de 50%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 002.013.001: Falta de recolhimento do ICMS dilatado no prazo regulamentar, devidamente informados em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, por contribuinte enquadrado no Programa DESENVOLVE, nos meses de junho a outubro de 2017; julho e dezembro de 2018; janeiro a abril e setembro de 2019; março de 2020.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 65 a 90 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que no presente Processo Administrativo Fiscal a Autuante, no afã de desenvolver seu mister, suprimiu direitos fundamentais do contribuinte para o completo exercício do seu direito de defesa consagrado na Carta Magna (art. 5º LIV da C.F.), o Princípio do Devido Processo Legal é assegurado a todos, isto é, todas as pessoas deverão ter no processo os seus direitos respeitados para que não ocorra nenhuma arbitrariedade.

Alega que não tomou ciência, sequer, que estava sendo fiscalizado. Diz que não recebeu qualquer documento de ciência do início da Fiscalização, nem intimação de documentos nem o Termo de Início de Fiscalização, nem presencialmente, nem por *e-mail*, nem no seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e).

Transcreve o art. 26 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF e afirma que não se observa no presente PAF nenhum dos documentos acima elencados, destacando que as vias do Processo Administrativo Fiscal devem ser cópias fiéis umas das outras. Portanto, se não estão com esta composição, macula o processo, dificultando a defesa técnica do contribuinte. Entende que deve ser nulo o presente procedimento fiscal.

Nesse sentido, menciona lições de Alberto Xavier (*in* “Do Lançamento, Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª ed., pág. 124). Registra que a falta de um elemento essencial, como expresso na lei (art. 26 da Lei 7.651/2013) que regulamenta o Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF e diz que o CONSEF tem julgado de forma corriqueira, pela nulidade, os autos de infração sem a ciência prévia ao contribuinte, do início da Fiscalização.

Ressalta a condição basilar para que a empresa possa exercer seu direito à ampla defesa. Não pode, o Contribuinte, receber de surpresa uma autuação com aplicação de penalidade, pois o limita de forma considerável à compreensão da autuação em todo seu contexto, dentro do prazo estabelecido à defesa.

Como exemplos de julgamentos neste sentido, reproduz partes dos seguintes Acórdãos: Acórdão CJF Nº 0207-11/10, Acórdão CJF Nº 0331-12/21-VD, Acórdão CJF Nº 0433-12/13, Acórdão JJF Nº 0172-05/08. Requer, de plano, seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração, por inobservância do devido processo legal.

Apenas por amor ao debate, adentra ao mérito da autuação para demonstrar cabalmente, além da nulidade flagrante, a total improcedência, da forma que passa a aduzir.

Alega que o fato de ser surpreendido com a lavratura direta do presente Auto de Infração, levou à falta de oportunidade de prestar os devidos esclarecimentos, o que sempre ocorreu em fiscalizações anteriores. Diz que o presente lançamento fiscal, além de ser nulo pelo vício formal já relatado, ainda é indevido/improcedente, tendo em vista que não houve falta de recolhimento do imposto, não ocorrendo prejuízo econômico ao Estado, como restará provado.

Reproduz a descrição da infração com o demonstrativo de débito e informa que tratará a seguir do detalhamento da comprovação do pagamento efetivo dos meses lançados.

Ocorrências 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017: Diz que os lançamentos nas datas de ocorrência elencadas se referem ao valor atualizado pela TJLP ACUMULADA sobre os valores originais devidos de MAIO/2011, JUNHO/2011, JULHO/2011, AGOSTO/2011 e SETEMBRO/2011, conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS COM PRAZO DILATADO NÃO RECOLHIDO, apresentado pela autuante.

Alega que tais valores não foram dilatados, pois foram efetivamente pagos na época da apuração através de compensação com o valor do pagamento do Auto de Infração 207090.0007/09-7, no qual em sua Infração 01, pelo fato de ser recolhido integralmente no valor de R\$ 113.922,05, através de parcelamento finalizado, gerou o direito do Contribuinte a utilizar como crédito, realizando a referida compensação.

Informa que a quitação da Infração 01 do Auto de Infração 207090.0007/09-7, no valor de R\$ 113.922,05, se comprova através do extrato do parcelamento quitado.

Também informa que tais valores foram consultados em seu acesso por usuário e senha no *site* da SEFAZ/BA, www.sefaz.ba.gov.br, no menu “Inspetoria Eletrônica > Resumo Fiscal e Outros Relatórios”, podendo ser confirmados através da realização de Diligência, e que garantem o direito da empresa a se utilizar a crédito, pois é proveniente da Infração 01 do citado auto de infração 207090.0007/09-7, que versa sobre Diferença de Alíquotas sobre produtos do Ativo Imobilizado.

“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, ICMS no valor de R\$ 113.922,05 e multa de 60%. Exercício de 2004, 2005 até março de 2006.”

Informa que o auto de infração 207090.0007/09-7 teve seu julgamento efetivado em 28/05/2010, através do Acórdão JJF Nº 0109-05/10, e a finalização de seu pagamento em 20/04/2011.

Como a Infração 01 do auto de infração 207090.0007/09-7 se refere à DIFAL de ativo imobilizado com aquisições em 2004, 2005 e 2006, o período para creditamento em 48 meses, previsto na legislação, já havia se superado, o que gera o direito à empresa se creditar integralmente após o pagamento acima.

Diz que os valores detalhados estão inseridos em planilha que anexa aos autos como “DOC 01 - CONTROLE COMPENSAÇÃO CRÉDITO ICMS – DESENVOLVE”, planilha esta que estava permanentemente disponível à Fiscalização, para compreensão do efetivo recolhimento devido do imposto, restando comprovado, assim, que não houve a suposta infração imputada.

Ocorrências 20/07/2018, 20/12/2018, 20/01/2019, 20/02/2019, 20/03/2019, 20/04/2019, 20/09/2019 e 20/03/2020: Diz que os lançamentos nas datas de ocorrência mencionadas se referem ao valor atualizado pela TJLP ACUMULADA sobre os valores originais devidos nas apurações de JUNHO/2012, NOVEMBRO/2012, DEZEMBRO/2012, JANEIRO/2013, FEVEREIRO/2013, MARÇO/2013, AGOSTO/2013 e FEVEREIRO/2014, conforme DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS COM PRAZO DILATADO NÃO RECOLHIDO, apresentado pela Autuante.

Alega que, de forma similar aos períodos anteriores, estes também não foram dilatados, pois foram efetivamente recolhidos através de compensação proveniente de recolhimentos realizados a maior, em períodos sem a utilização do benefício do DESENVOLVE, embora a empresa tivesse direito, conforme resolução prorrogadora, como restará provado.

Inicialmente, a empresa possuía o benefício do DESENVOLVE, através da Resolução nº 29/2006. A publicação da Resolução ocorreu em abril de 2006, entrando em vigor em maio seguinte, conforme dispõe seu texto. Sendo assim, já que o prazo estabelecido de benefício é de 70 (sessenta) meses, o mesmo findou em fevereiro de 2012.

Diz que a Resolução 163/2012 prorroga o benefício por mais 74 (setenta e quatro) meses, baseada no § 4º do art. 10 do Decreto 8205/2002, publicada em outubro/2012. Reproduz o § 5º do art. 10 do Decreto 8205/2002, que faz referência ao § 4º do mesmo dispositivo:

“§ 5º O prazo para fruição do benefício do DESENVOLVE para os contribuintes que tiveram a prorrogação concedida mediante resolução do Conselho Deliberativo, com base no § 4º do art. 10, será contado imediatamente após a data final da fruição do benefício nos termos da resolução anterior, não cabendo restituição de importâncias recolhidas em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.”

Alega que embora entenda ser descabida a restrição imposta no dispositivo legal anterior, em relação à restituição de importâncias recolhidas em decorrência da não utilização do benefício, o que ocorreu de fato com o Defendente, em 2018 foi publicada a Resolução nº 128/2018.

Diante de tal Resolução, o benefício fica prorrogado, pelo menos nos meses MARÇO/2012, ABRIL/2012 e MAIO/2012, meses estes em que os valores apurados de ICMS NORMAL foram recolhidos integralmente, sem a utilização do benefício na época, mas que com a Resolução acima a empresa tinha direito ao mesmo.

Informa os valores recolhidos de forma integral no período em questão, e diz que os recolhimentos a mais geraram o direito ao crédito pela empresa, no que culminou com a compensação para o pagamento do ICMS – NORMAL e ICMS – DESENVOLVE nos meses originais.

Diz que os valores estão inseridos em planilha que ora anexa aos autos como “DOC 01 - CONTROLE COMPENSAÇÃO CRÉDITO ICMS – DESENVOLVE”, planilha esta que estava permanentemente disponível à Fiscalização, para compreensão do efetivo recolhimento devido do imposto, restando comprovado que não houve a infração imputada.

Ressalta, por derradeiro, que as Declarações do Programa DESENVOLVE - DPD, cópias anexadas pela Fiscalização às fls. 11 a 22, foram declaradas com a previsão de pagamento das parcelas dilatadas calculadas com desconto, demonstrando cabalmente que a empresa efetuará os pagamentos no período.

Neste sentido, afirma restar comprovado que há ausência de prejuízo ao erário estadual, devendo o CONSEF seguir sua jurisprudência, reconhecendo que o débito cobrado não pode subsistir.

Estando comprovado que houve o cumprimento dos recolhimentos do imposto, lançado pela Fiscalização neste processo, afirma que resta automaticamente decaído o direito do Fisco em constituir créditos tributários referentes a períodos com ocorrências com mais de 05 (cinco) anos, que é o caso do PAF em lide, pois efetuou lançamentos tributários relativos a fatos geradores dos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014, considerando em seu demonstrativo de débitos ocorrências, não reais, entre 2017 e 2020, portanto, maiores do que o período de 05 (cinco) anos, além de não haver o que ser cobrado, pois houve o cumprimento da obrigação principal nos períodos analisados, conforme anteriormente comprovado.

Com o fito de que não se perdue por tempo indefinido, o direito do Fisco em constituir o crédito tributário, estabelece o art.156, inciso V, do CTN, como modalidade de extinção do crédito tributário, o instituto da decadência, em que o direito de cobrar, passados cinco anos anteriores ao lançamento, apresenta-se caduco, extinto.

Levando-se em consideração que para o tributo em epígrafe – ICMS - o lançamento ocorre por homologação, à exceção da regra prevista no art.173, inciso I do CTN, utiliza-se a regra peculiar prevista no § 4º, do art.150 do CTN, cuja homologação é firmada após 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Acrescenta: se o contribuinte realiza o pagamento do tributo, mesmo que parcialmente, o que se subsume inelutavelmente sob o caso em apreço, mesmo que por compensação, e embora o auto de infração não a tenha considerado, o prazo decadencial começa a fluir na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

Nestes termos, denota-se que, da data de concretização da ciência da autuação - 23/05/2022 -, todos os prazos com ocorrências antes de 20/03/2019 estariam caducos, sepultados pela decadência.

Salienta que os valores lançados no levantamento fiscal são referentes a fatos geradores relativos ao vencimento do prazo de 06 (seis) anos da parcela do ICMS-DESENVOLVE, como se os mesmos houvessem sido dilatados, mas como já restou provado, tal fato não ocorreu.

Como documentado os valores do ICMS-DESENVOLVE de 2011 a 2014, fruto das planilhas da Autuante, foram compensados dentro da própria apuração dos períodos envolvidos, não havendo porque se falar em dilação de prazo.

Diz que esse é o entendimento perfilhado pelo eminente Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2007, p.964), acerca do prazo decadencial de cinco anos, quando a homologação ocorre por lançamento, computado a partir ocorrência do fato gerador.

Também afirma que ratifica esse entendimento o ilustre Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 1999, p.720-721).

Também cita o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no *Processo: AgRg no REsp 1182862 / RS*.

Acrescenta, ainda: se não bastassem as decisões dos tribunais judiciais, a própria PGE/PROFIS no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, firmou o seguinte entendimento: “*conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*”

Conclui que, conforme a doutrina, a jurisprudência pátria e a própria administração pública estadual, através de sua Procuradoria Fiscal, preconizam, quando houver o pagamento do imposto prevalecerá o prazo estabelecido no art. 150 § 4, ou seja, cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Ressalta que nos períodos autuados, apurou, declarou e recolheu o ICMS em espécie monetária ou compensação esclarecida no presente PAF, atendendo para com suas obrigações principais e acessórias, conforme extratos de recolhimentos e livro Apuração de ICMS, bem como pelas DMAs e DPDs entregues mensalmente à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Para consolidar este entendimento faz referência a Acórdão recente da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, CJF Nº 0289-11/16.

Conclui que os lançamentos foram atingidos pelo prazo decadencial, devendo ser excluídos do presente Auto de Infração, pois decaído o direito do Fisco de efetuar novo lançamento com base no disposto nos artigos 150, § 4º e 156, VII do CTN, conforme precedente no Superior Tribunal de Justiça que mencionou.

Por último, observa que o presente lançamento fiscal tratou de cobrança de parcelas supostamente dilatadas e vencidas há 06 (seis) anos dos períodos dos fatos geradores, referentes ao benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, só que como restou provado na peça defensiva tal dilação não ocorreu, estando assim decaídos os lançamentos efetuados, pois perderam, inclusive, seu objeto, já que foram baseados em suposição não realizada.

Desta forma, reafirma que os lançamentos foram atingidos pelo prazo decadencial, devendo ser excluídos do presente Auto de Infração e declarados improcedentes.

Face aos flagrantes erros constatados na composição dos autos, requer a realização de diligências para se comprovar o erro do Fisco e provocar a improcedência do auto de infração.

Por todo o exposto, reitera os pedidos formulados em sede de Impugnação e requer seja reconhecida a nulidade do lançamento, ou que no mínimo, seja determinada diligência fiscal, para que, nesta oportunidade, sejam efetivamente analisados todos os documentos acostados aos autos, com a consequente declaração de improcedência do Auto de Infração.

Por fim, em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental.

A Autuante presta informação fiscal às fls. 479 a 491 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e informa que o Autuado é detentor do benefício DESENVOLVE, com regras específicas, dispondo que poderá o Conselho Deliberativo conceder dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias. Reproduz o § 3º do art. 3º do Decreto 8205/2002:

“§ 3º Sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, incidirão encargos financeiros correspondentes à taxa anual de juros de longo prazo, estabelecida na Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE que conceder o incentivo, de acordo com a gradação constante da Tabela II anexa a este Regulamento, apurados pela seguinte fórmula: ”

$$J_i = S_{i-1} \times \{ [1 + (1-D) \times TJ_{i-1}]^{1/12} - 1 \},$$

onde:

J_i = juros capitalizáveis no mês;

S_{i-1} = saldo devedor do mês anterior, correspondente a soma das parcelas de ICMS incentivado mais os juros acumulados até o mês anterior;

D = percentual de desconto da taxa de juros atribuída ao projeto

TJ_{i-1} = taxa anual de juros de longo prazo, fixada na Resolução que conceder o incentivo, vigente no mês anterior.

Registra que conforme disposto no artigo 5º do Decreto acima citado, o contribuinte que usufruir dos incentivos do DESENVOLVE informará mensalmente à Secretaria da Fazenda o valor de cada parcela mensal cujo prazo de pagamento tenha sido dilatado, valendo a informação como confissão de débito.

Também transcreve o artigo 54-A do Decreto 7629/1999, RPAF-BA:

“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. ”

Afirma que nos casos de débitos decorrentes da dilação de prazo, previstos no Decreto 8205/2002, quando não pagos no prazo regulamentar, faz-se necessária a emissão de auto de infração ou notificação fiscal, em decorrência da característica do débito que deve ser atualizado, de acordo com o disposto no art. 3º, § 3º.

Diz que o Defendente alega nulidade do auto de infração pela falta de intimação ou notificação de que estaria sendo fiscalizado, arguindo o disposto no art. 26 – incisos I, II e III do RPAF, mas esta

cobrança é referente a débito declarado pela empresa, que foi dilatado, não sendo, portanto, necessária intimação para cobrança do débito.

Transcreve o art. 39 da Lei 7.014/96:

“Art. 39. A concessão de isenção ou de outros favores, benefícios ou incentivos não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, salvo disposição em contrário.”

Com relação a infração fiscal cobrada, pela falta de recolhimento do ICMS Dilatado, ocorrências em 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017, em que o Autuado afirma que foram efetivamente pagos na época da apuração, através de compensação com o valor do pagamento do Auto de Infração 207090.0007/09-7, pelo fato de ser recolhido integralmente no valor de R\$ 113.922,05, através de parcelamento finalizado, tendo gerado o direito do Contribuinte a utilizar como crédito, em função de imposto referente a diferença de alíquotas do ativo imobilizado, bem como, o período da cobrança já tinha ultrapassado os 48 meses, informa que:

- a) A empresa migrou do programa BAHIAPLAST para o DESENVOLVE no mês 05/2012;
- b) No BAHIAPLAST a empresa não utilizava qualquer crédito, pois o benefício era de crédito presumido sobre as saídas, sendo o ICMS DIFAL diferido para o momento da desincorporação, conforme art. 8º do Decreto 7439/1998.

Ressalta que conforme disposto no Decreto 7439/1998, o ICMS DIFAL é diferido para o momento da desincorporação. Se a empresa foi autuada por não ter recolhido o imposto referente a diferença de alíquotas e pagou integralmente, em respeito ao princípio da não cumulatividade, tem direito a utilizar o valor como crédito.

Diante do exposto, acata as razões apresentadas pela defesa com relação aos débitos dos meses: 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017.

Comenta que conforme disposto no art. 39 da Lei 7.014/96, a obrigação acessória de comunicar ao fisco o uso do crédito fiscal para compensação dos débitos devidos no período acima citado foi descumprida, razão pela qual não foram considerados no momento da autuação.

Diz que os dados informados pela empresa autuada referentes ao AI 207090.0007/09-7 foram checados tanto a infração que deu direito ao crédito e os pagamentos em espécie e certificado de crédito.

Quanto aos demais débitos argumentados pelo Defendente de que teriam sido compensados com pagamentos a mais e com a prorrogação do benefício da Resolução nº 29/2006, informa o seguinte:

- a) *Esta empresa migrou do BAHIAPLAST para o DESENVOLVE;*
- b) *O artigo 10, § 5º do Decreto 8205/2002 fala sobre prorrogação de prazo, mas não prevê restituições de valores pagos a mais em decorrência da não utilização do benefício;*
- c) *Antes da prorrogação, a empresa ficou dois meses sem qualquer benefício e recolheu o imposto integralmente;*
- d) *Em MAI/2012, a empresa foi habilitada novamente ao benefício do DESENVOLVE através da Resolução 35/2012, na classe II e com piso no valor de R\$ 24.099,60;*
- e) *Somente em 30/11/2012 foi publicada a Resolução 163/2012, que prorrogou a de nº 29/2006 por mais 74 meses.*

Afirma que a Resolução nº 29/2006 foi prorrogada pela de nº 163/2012. Como a Resolução 29/2006 tinha o prazo previsto de 70 meses, com início em 01/05/2006 e final em 29/02/2016, e somente em novembro de 2012 teve o seu prazo prorrogado pela de nº 163/2012, e em conformidade com o previsto no § 5º do artigo 10 do Decreto 8205/2002, *não cabe a restituição das importâncias recolhidas a mais em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.*

Analizando os documentos acostados pelo Defendente e os valores lançados a débito e crédito na DMA, informa ter identificado que o Autuado procedeu corretamente no período, recolhendo

integralmente em MAR e ABR/2012 por ter vencido o benefício em FEV/2012 da Resolução nº 29/2006 e a partir de MAI/2012 calculou o ICMS e recolheu de acordo com a Resolução 35/2012.

Transcreve art. 10, § 5º do Decreto 8.205/2002 e ressalta que o § 4º do art. 10 do Decreto 8205/2002 foi acrescentado pelo Decreto 14.176, de 09/10/2012, com vigência a partir de 10/10/2012. Já o § 5º foi acrescentado pelo Decreto 14.372, de 28/03/2013, com vigência a partir de 29/03/2013.

“§ 5º O prazo para fruição do benefício do DESENVOLVE para os contribuintes que tiveram a prorrogação concedida mediante resolução do Conselho Deliberativo, com base no § 4º do art. 10, será contado imediatamente após a data final da fruição do benefício nos termos da resolução anterior, não cabendo restituição de importâncias recolhidas em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.”

Afirma que pesquisando no CPT, não identificou nenhum processo do Autuado, informando ou solicitando autorização para uso do benefício retroativo, ou compensação dos pagamentos nos meses em que não estava contemplada com benefício e o constante na Resolução nº 35/2012 (ABR e MAI/2012).

Com relação a informação de que através da Resolução 128/2018, o benefício fica prorrogado, pelo menos nos meses MARÇO/2012, ABRIL/2012 e MAIO/2012, meses estes em que os valores apurados de ICMS NORMAL foram recolhidos integralmente, sem a utilização do benefício na época, mas que com a Resolução acima a empresa tinha direito ao mesmo, informa que a prorrogação decorrente desta resolução se refere ao recolhimento do Fundo de Combate a Pobreza e seria para uso ao final da Resolução 163/2012, que fixou novo prazo de mais 74 meses na classe I, cujo final foi em 30/04/2018, conforme parecer anexo de nº 39.370/2018.

Informa que se encontra anexo relatório dos benefícios concedidos com prazo inicial e final, detalhado, bem como Auto de Infração 108880.0001/19-1, lavrado em função de erro na utilização indevida do benefício da Resolução 29/2006, prorrogada pela de nº 163/2012 e pareceres da GETRI com relação ao período vigente de cada Resolução.

Diz que os incentivos financeiros são como os diferimentos tributários, pelos quais as empresas têm parte ou totalidade dos tributos financiados pelo Estado. Dessa forma, não há isenção ou redução de impostos, mas sim um prazo maior para o recolhimento, que é acordado em protocolo de intenções e validado através de Resolução do Conselho Deliberativo de cada programa, não podendo se falar nestes casos em decadência.

Diante do acima exposto, acata as razões apresentadas pela empresa com relação aos débitos dos meses de 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017 e mantém a autuação nos meses de 20/07/2018, 20/12/2018, 20/01/2019, 20/02/2019, 20/03/2019, 20/04/2019, 20/09/2019 e 20/03/2020.

O Defendente foi intimado com o encaminhamento de cópia da Informação Fiscal e apresentou manifestação às fls. 519 a 524 e 529/534 do PAF, reiterando os termos trazidos em sede de Defesa Administrativa referente à flagrante nulidade do presente Auto de Infração, por conta da ausência de intimação ou cientificação prévia quanto ao início do procedimento de Fiscalização.

Reproduz a afirmação da Autuante de que “esta cobrança é referente a débito declarado pela empresa, que foi dilatado, não sendo, portanto, necessária intimação para cobrança do débito”

Alega que tal afirmação não procede, por falta de arcabouço legal e material. O Débito declarado é regulamentado pelo RPAF-BA, Decreto 7.629/99, conforme art. 54-A. Diz que este meio de cobrança a que se refere o dispositivo legal mencionado é, tão somente, aqueles casos em que o contribuinte fica omissos do imposto devido e declarado, e simplesmente silencia quanto ao seu cumprimento regular de honrar com o pagamento, gerando um lançamento automático pelos sistemas informatizados do Fisco, levando-o diretamente à inscrição em Dívida Ativa.

Afirma que no caso presente, trata-se de um procedimento de Fiscalização, em relação ao qual existem outros regramentos que devem ser obedecidos, já trazidos na Defesa Administrativa, o que não ocorreu.

Adicionalmente, em relação ao mérito, como já trazido em sede de impugnação inicial, afirma ter comprovado que efetivamente não houve dilação de prazo, portanto, não podendo se falar que houve declaração de imposto dilatado.

Também afirma ter comprovado que os argumentos trazidos pela Informação Fiscal, especialmente a parte em que descreve que o imposto foi dilatado, não merece prosperar.

Reitera o pedido de nulidade trazido em sede de Defesa Administrativa. No mérito, em relação ao afirmado pela Autuante em seu item 08 da Informação Fiscal, esclarece que a Auditora Fiscal se equivocou quando afirmou que “a empresa migrou do BAHIAPLAST para o DESENVOLVE no mês 05/2012”, tendo em vista que conforme comprova a cópia da Resolução 29/2006, a empresa possui o DESENVOLVE desde o exercício de 2008.

Diz que nos itens 09 e 10 de sua Informação Fiscal, a Autuante acata as razões de defesa e confirma que os créditos que serviram de base para a compensação são devidos. As ocorrências 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017 foram comprovadas.

Quanto ao argumento da autuante de que o Defendente não informou ou solicitou, por meio do CPT, autorização para uso do benefício retroativo ou compensação dos pagamentos nos meses em que não estava contemplado com o benefício fiscal, ressalta que recolheu o imposto e valor maior até do que seria devido.

Ainda que não tenha formalizado a solicitação de compensação dos pagamentos através do sistema CPT, diz que o crédito estava devidamente constituído, visto que recolheu um valor superior ao que era devido, mesmo sem o benefício. Assim, entende que não há justificativa plausível para sustentar os argumentos lançados pela Autuante sobre a ocorrência de vícios meramente formais na conduta do Autuado.

Sobre a restrição que a Autuante descreve no item 20 da Informação Fiscal, de que a prorrogação seria atinente apenas ao Fundo de Combate à Pobreza, rechaça tal afirmação. Diz que no próprio Parecer da DITRI se percebe que a prorrogação “deve observar as mesmas condições estabelecidas para o último mês da resolução expirada”, sendo contemplado todo o benefício fiscal e não só parte dele como entendeu a Autuante.

Por fim, reitera os pedidos formulados em sede de impugnação e requer seja reconhecida a nulidade do lançamento, ou que no mínimo, sejam efetivamente analisados todos os documentos acostados com a consequente declaração de improcedência do Auto de Infração.

Em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental.

Segunda Informação Fiscal foi prestada pela Autuante às fls. 537 a 544. Faz uma síntese das alegações apresentadas na manifestação do Autuado, diz que se trata de empresa detentora do benefício DESENVOLVE, com regras específicas, dispondo que poderá o Conselho Deliberativo conceder dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias.

Reproduz o § 3º do art. 3º do Decreto 8205/2002 e diz que conforme disposto no artigo 5º do Decreto citado, o contribuinte que usufruir dos incentivos do DESENVOLVE informará mensalmente à Secretaria da Fazenda o valor de cada parcela mensal cujo prazo de pagamento tenha sido dilatado, valendo a informação como confissão de débito.

Diz que o artigo 54-A do RPAF-BA, Decreto 7629/1999, dispõe:

“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.”

Afirma que nos casos de débitos decorrentes da dilação de prazo, previstos no Decreto 8205/2002, quando não pagos no prazo regulamentar, faz-se necessária a emissão de auto de infração ou notificação fiscal, em decorrência da característica do débito que deve ser atualizado, de acordo com o disposto no art. 3º, § 3º.

Diz que o Defendente alega nulidade do Auto de Infração pela falta de intimação ou notificação de que estaria sendo fiscalizado, arguindo o disposto no art. 26 – incisos I, II e III do RPAF, mas esta cobrança é referente a débito declarado pela empresa, que foi dilatado, não sendo, portanto, necessária intimação para cobrança do débito.

Reproduz o art. 39 da Lei 7.014/96:

“Art. 39. A concessão de isenção ou de outros favores, benefícios ou incentivos não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, salvo disposição em contrário.”

Com relação a infração fiscal cobrada, pela falta de recolhimento do ICMS Dilatado, ocorrências em 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017, em que o Autuado afirma que foram efetivamente pagos na época da apuração, através de compensação com o valor do pagamento do Auto de Infração 207090.0007/09-7, pelo fato de ser recolhido integralmente no valor de R\$ 113.922,05, através de parcelamento finalizado, tendo gerado o direito do Contribuinte a utilizar como crédito, em função de imposto referente a diferença de alíquotas do ativo imobilizado, bem como, o período da cobrança já tinha ultrapassado os 48 meses, informar que:

- a) A empresa migrou do programa BAHIAPLAST para o DESENVOLVE no mês 05/2006 e não 2012, conforme informado equivocadamente na informação fiscal anteriormente;
- b) No BAHIAPLAST a empresa não utilizava qualquer crédito, pois o benefício era de crédito presumido sobre as saídas, sendo o ICMS DIFAL diferido para o momento da desincorporação, conforme art. 8º do Decreto 7439/1998.

Acrescenta: Conforme disposto no Decreto 7439/1998, o ICMS DIFAL é diferido para o momento da desincorporação. Se a empresa foi autuada por não ter recolhido o imposto referente a diferença de alíquotas e pagou integralmente a infração, em respeito ao princípio da não cumulatividade, tem direito a utilizar o valor como crédito.

Acata as razões apresentadas pela defesa com relação aos débitos dos meses: 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017.

Menciona que conforme disposto no art. 39 da Lei 7.014/96, a obrigação acessória de comunicar ao Fisco o uso do crédito fiscal para compensação dos débitos devidos no período acima citado foi descumprida, razão pela qual não foram considerados no momento da autuação.

Esclarece que os dados informados pela empresa autuada referentes ao AI 207090.0007/09-7 foram checados tanto a infração que deu direito ao crédito e os pagamentos em espécie e certificado de crédito.

Quanto aos demais débitos argumentados pela empresa de que teriam sido compensados com pagamentos a mais e com a prorrogação do benefício da Resolução nº 29/2006, informa o seguinte:

- a) esta empresa migrou do BAHIAPLAST para o DESENVOLVE;
- b) no artigo 10, § 5º do Decreto 8205/2002 fala sobre prorrogação de prazo, mas não prevê restituições de valores pagos a mais em decorrência da não utilização do benefício;
- c) antes da prorrogação, a empresa ficou dois meses sem nenhum benefício e recolheu o imposto integralmente;
- d) em MAI/2012, a empresa foi habilitada novamente ao benefício do DESENVOLVE através da Resolução 35/2012, na classe II e com piso no valor de R\$ 24.099,60;
- e) somente em 30/11/2012 foi publicada a Resolução 163/2012, que prorrogou a de nº 29/2006 por mais 74 meses.

Informa que a Resolução nº 29/2006 foi prorrogada pela de nº 163/2012. Como a Resolução 29/2006 tinha o prazo previsto de 70 meses, com início em 01/05/2006 e final em 29/02/2016, e somente em novembro de 2012 teve o seu prazo prorrogado pela de nº 163/2012, e em conformidade com o previsto no § 5º do artigo 10 do Decreto 8205/2002, não cabe a restituição das importâncias recolhidas a mais em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.

Analisando os documentos acostados pela Defesa e os valores lançados a débito e crédito na DMA, informa que identificou que a empresa procedeu corretamente no período, recolhendo integralmente em MAR e ABR/2012 por ter vencido o benefício em FEV/2012 da Resolução nº 29/2006 e a partir de MAI/2012 calculou o ICMS e recolheu de acordo com a Resolução 35/2012.

Transcreve o § 5º do art. 10 do Decreto 8.205/2002, destacando que o § 4º desse art. 10 foi acrescentado pelo Decreto 14.176, de 09/10/2012, com vigência a partir de 10/10/2012. Já o § 5º foi acrescentado pelo Decreto 14.372, de 28/03/2013, com vigência a partir de 29/03/2013.

“§ 5º O prazo para fruição do benefício do DESENVOLVE para os contribuintes que tiveram a prorrogação concedida mediante resolução do Conselho Deliberativo, com base no § 4º do art. 10, será contado imediatamente após a data final da fruição do benefício nos termos da resolução anterior, não cabendo restituição de importâncias recolhidas em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.”

Informa que pesquisando no CPT, não identificou qualquer processo da empresa autuada, informando ou solicitando autorização para uso do benefício retroativo, ou compensação dos pagamentos nos meses em que não estava contemplada com nenhum benefício e o constante na Resolução nº 35/2012 (ABR e MAI/2012).

Com relação a informação de que através da Resolução 128/2018, o benefício fica prorrogado, pelo menos nos meses MARÇO/2012, ABRIL/2012 e MAIO/2012, meses estes em que os valores apurados de ICMS NORMAL foram recolhidos integralmente, sem a utilização do benefício na época, mas que com a Resolução acima a empresa tinha direito ao mesmo, informa que a prorrogação decorrente desta resolução se refere ao recolhimento do Fundo de Combate à Pobreza e seria para uso ao final da Resolução 163/2012, que fixou novo prazo de mais 74 meses na classe I, cujo final foi em 30/04/2018, conforme parecer anexo de nº 39.370/2018.

Anexa relatório dos benefícios concedidos com prazos inicial e final, detalhados, bem como Auto de Infração 108880.0001/19-1, lavrado em função de erro na utilização indevida do benefício da Resolução 29/2006, prorrogada pela de nº 163/2012 e pareceres da GETRI com relação ao período vigente de cada Resolução.

Registra que os incentivos financeiros são como os diferimentos tributários, pelos quais as empresas têm parte ou totalidade dos tributos financiados pelo Estado. Dessa forma, não há isenção ou redução de impostos, mas sim um prazo maior para o recolhimento, que é acordado em protocolo de intenções e validado através de Resolução do Conselho Deliberativo de cada programa, não podendo se falar nestes casos em decadência.

Diante do acima exposto, acata as razões apresentadas pelo Autuado com relação aos débitos dos meses de 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017. Mantém a autuação nos meses de 20/07/2018, 20/12/2018, 20/01/2019, 20/02/2019, 20/03/2019, 20/04/2019, 20/09/2019 e 20/03/2020.

Conforme ACÓRDÃO JJF Nº0072-03/23, essa Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade do presente Auto de Infração por preterição do direito de defesa, em razão da falta do Termo de Início de Fiscalização.

Apreciando Recurso de Ofício, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade da decisão de primeira instância, conforme Acórdão CJF Nº 0377-12/23, com o entendimento de que “as quantias lançadas pela Fiscalização no Auto de Infração se encaixam no que dispõe o art. 54-A do RPAF-BA”. O PAF foi devolvido à primeira instância para novo julgamento e análise do mérito da autuação.

O Defendente apresenta Memoriais às fls. 598 a 633 do PAF. Informa que em relação aos períodos aos quais os créditos tributários foram lançados por meio do presente Auto de Infração, era beneficiário do Programa DESENVOLVE regulamentado na conformidade do Decreto nº 8.205/2002.

Diz que cumpriu as regras do referido Programa, os créditos tributários lançados de ofício tinham sido devidamente informados em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, valores que estão declarados na DMAs.

Transcreve o art. 129-A do Código Tributário do Estado da Bahia e diz que as regras que se interpretam a partir do referido artigo encontram reflexo na jurisprudência pacífica dos tribunais do país havendo até Súmula do Superior Tribunal de Justiça nº 436, cujo enunciado é o seguinte: *“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”*.

Entende que o presente Auto de Infração foi lavrado ilegalmente, ou seja, diferentemente do que se apregoa para a Administração Pública, que semente pode fazer aquilo que a lei manda, a lavratura do auto de Infração não encontra amparo legal, veiculando lançamento de ofício de créditos tributários já constituídos, enquanto a lei manda que fossem diretamente inscritos em Dívida Ativa Tributária.

Transcreve o § 1º, IV do art. 127 e o art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia e afirma que o presente Auto de Infração é nulo porque não possui base legal e também, em vista da regra interpretada a partir do art. 174, caput e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Se não for reconhecida a nulidade do Auto de Infração, insistindo-se com o cabimento jurídico de se lançar novamente os créditos tributários já lançados, entende que deverá ser reconhecida a decadência do direito de crédito do Estado da Bahia.

Registra que não apenas comunicou à Autoridade Fazendária, ao longo do tempo, em momentos anteriores ao espaço dos cinco anos antes da lavratura do Auto de Infração, os débitos de ICMS de cada período de apuração, confessando-os, como também informou os seus pagamentos, inclusive aqueles efetuados mediante aproveitamento de créditos, extinguindo-os nos termos do art. 156 do CTN.

Se o entendimento é o de que ainda cabia serem lançados de ofício os créditos tributários com relação aos quais a autoridade fazendária discorda dos pagamentos efetuados, entende que o prazo para tanto, deve ser contado, na mais elástica das hipóteses nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Diz que o Auto de Infração foi lavrado em data mais de cinco anos distante de qualquer das DMAs. Assim, os alegados créditos tributários aos quais se refere estavam já extintos por decadência, nos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

Para a hipótese de não acolhimento desta nem da anterior preliminar, afirma que o presente Auto de Infração deverá ser julgado improcedente com o cancelamento dos lançamentos de ofício por meio dele promovidos.

Transcreve dispositivos do Programa Desenvolve, diz que era beneficiário do Programa BAHIAPLAST, sua habilitação foi concedida por meio da Resolução nº 29/2006, publicada no dia 28/04/2006.

Posteriormente, foi incluído o § 4º ao art. 10 do Decreto nº 8.205/2002, a partir do qual se pode descrever regra no sentido de que, na hipótese de as empresas que migraram do BAHIAPLAST comprovarem plano de trabalho para inovação tecnológica e capacitação gerencial, vinculado a ato de cooperação técnica celebrado com instituição com notória excelência na área de pesquisa científica e tecnológica e ensino superior, deve ter a prorrogação pelo período que foi descontado em função da utilização do BAHIAPLAST, conformada a certo projeto, relação jurídica relativa ao Programa DESENVOLVE.

Diz que foi com base na regra interpretada a partir do dispositivo imediatamente acima reportado que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, por meio da Resolução nº 163, publicada no Diário Oficial do dia 30 de novembro de 2012, remetendo à relação jurídica entre o Estado da Bahia e o Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE estabelecida por meio da Resolução nº 29/2006, promoveu a sua alteração tão somente quanto à sua duração, fazendo alcançar os 144 (cento e quarenta e quatro) meses ou 12 (doze) anos previstos pelo artigo 6º da Lei estadual nº 7.980/2001.

Afirma que a prorrogação remonta à relação jurídica já antes estabelecida, inclusive e especialmente naquilo concernente ao seu prazo de duração, de maneira que a sua contagem, ou seja, a contagem do período da prorrogação somente pode ter como parâmetros os dados

temporais atinentes àquela relação jurídica à qual se refere, tanto o seu termo inicial quanto o final.

Noutras palavras, independentemente da data da resolução por meio da qual foi introduzida a modificação atinente à duração da relação jurídica entre o Estado da Bahia e o Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE ao estabelecer prorrogação, o seu início tem como data aquela imediatamente subsequente à do término do período originalmente previsto.

Entende que o momento em que é introduzido o veículo normativo por meio do qual se altera a duração da relação jurídica não se confunde com o momento a partir do qual deve ser contada aludida alteração. Cita ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

Quanto à prorrogação da relação jurídica entre o Estado da Bahia e o Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE, afirma que o tempo do fato é o dia 30 de novembro de 2012, data da publicação da Resolução nº 163 no Diário Oficial, enquanto o tempo no fato é o dia 1º de março de 2012, que é a data imediatamente subsequente à do término do período originalmente previsto.

Diz que a Resolução nº 163/2012 modificou a regra individual e concreta introduzida pela Resolução nº 29/2006, passando ao seguinte teor a relação jurídica por meio dela estabelecida: a contribuinte deveria fruir, por 144 (cento e quarenta e quatro) meses, contados a partir de 1º de maio de 2006, os incentivos de (i) diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas seguintes hipóteses: a) nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação, e b) nas aquisições internas de polietileno, de estabelecimentos industriais onde sejam exercidas as atividades enquadradas na CNAE-Fiscal, sob o código nº 2431-7/00, nos termos do item 4, alínea a, inciso XI do art. 2º do Decreto nº 6.734/97 e alterações, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização, e (ii) dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses ou, caso o beneficiário não chegue a aproveitar todo este prazo, até 90% (noventa por cento) de desconto, dependendo de em quanto tempo antecipe o pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, enquanto o Estado da Bahia, por sua vez, por meio da Secretaria Executiva do DESENVOLVE, deveria acompanhar a execução do cronograma de implantação, expansão, reativação ou dos investimentos em pesquisa e tecnologia, a evolução dos níveis de produção e do seu respectivo nível de emprego, até a completa implantação do projeto base do Programa.

Ressalta que a partir de 1º de março de 2012 vigia a prorrogação da relação jurídica entre o Estado da Bahia e o Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE. Diz que este é o contexto em que, com relação àquele período de apuração e aos seguintes estava posta a dilação de 72 (setenta e dois) meses ou 6 (anos) anos do prazo de pagamento do montante representativo de 90% do crédito tributário de ICMS atinente a cada competência.

Menciona que a partir do período de apuração março de 2012, eram devidos dentro do prazo ordinário de pagamento do ICMS, apenas 10% do valor do crédito tributário apurado, entretanto, relativamente a março, abril e maio daquele ano, foram feitos recolhimentos dos respectivos montantes integrais.

Diz que houve, pois, recolhimentos em excesso, gerando créditos atinentes aos períodos de apuração abril e maio de 2012 que foram aproveitados para os pagamentos, dentre outros, do "ICMS DESENVOLVE" dos períodos de apuração junho, novembro e dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, março e agosto de 2013 e fevereiro de 2014, os quais, se não tivessem sido pagos então, deveriam ter sido pagos, na conformidade da sua habilitação ao Programa DESENVOLVE, nos dias 20 de julho e 20 de dezembro de 2018, 20 de janeiro, 20 de fevereiro, 20 de março, 20 de abril e 20 de setembro de 2019 e 20 de março de 2020. Elabora tabela demonstrativa dos aproveitamentos efetuados, os quais extinguem os créditos tributários lançados de ofício referentes aos períodos de apuração indicados (fl. 624 do PAF).

Ressalta que não há regra de restrição ao aproveitamento mediante realocação dos recolhimentos feitos em excesso pela Impugnante, pois, desse modo, os valores continuaram sob a titularidade jurídica do Estado da Bahia. A restrição que se verifica é à restituição ao contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE de valores eventualmente recolhidos em excesso, ou seja, à retirada dos valores da titularidade jurídica do Estado da Bahia.

Diz que essa é a interpretação da última parte do § 5º do artigo 10 do Decreto nº 8.205/2002. Do contrário, implicaria enriquecimento sem causa do Estado da Bahia, o que não encontra amparo sob a ordem jurídica em vigor.

Entende que o presente Auto de Infração deverá ser julgado improcedente, com o cancelamento dos lançamentos de ofício por meio dele promovidos, uma vez que, conforme se explica abaixo, os créditos tributários aos quais se refere já tinham sido extintos.

Afirma que ao contrário do entendimento sobre o assunto manifestado pelo Estado da Bahia por meio da lavratura do ora discutido Auto de Infração, ao ser lavrado o anterior Auto de Infração nº 108880.0001/19-1, havia sendo manifestada conclusão precisamente idêntica àquela ora apresentada acerca do período de vigência da relação jurídica entre o Estado da Bahia e o Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE.

Diz que Auto de Infração nº 1088800001/19-1, anterior ao presentemente discutido, o Estado da Bahia fez saber ao Impugnante o seu entendimento de que os 144 (cento e quarenta e quatro) meses (depois acrescidos de mais 3 meses) de vigência da relação jurídica entre o Estado da Bahia e a Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE tiveram início e transcorreram continuamente a partir de 1º de março de 2012.

Alega que observando o erro de contagem do período de vigência da relação jurídica à qual se alude, efetuou o pagamento dos créditos tributários lançados de ofício por meio do Auto de Infração nº 1088800001/19-1. Diz que o entendimento manifestado pelo Estado da Bahia por meio do referido Auto de Infração não faz simplesmente consubstanciar-se precedente favorável à perspectiva ora defendida.

Entende que a lavratura do presente Auto de Infração não pode ser observada como mera expressão de mudança de entendimento, mas como tentativa de promoção unilateral de mudança de parâmetro de relação jurídica em vigor.

Se fosse dado ao Estado da Bahia promover unilateralmente mudança de parâmetro de relação jurídica em vigor, permitir-se-ia atentado contra a segurança jurídica, o que representaria contrariedade à ordem jurídica vigente.

Afirma que no específico caso ora tratado, o atentado contra a segurança jurídica seria de gravidade ainda maior em razão de a relação jurídica estabelecida com o Impugnante ter sido condicionada ao atendimento de requisitos. Diz que foi reportado no tópico anterior, a concessão de benefícios do Programa DESENVOLVE não se deu gratuitamente, mas dependeu da aprovação de projeto no qual há contrapartidas devidas pelo Impugnante.

Menciona que está posto tanto pela lei quanto pela jurisprudência que, uma vez fixada a posição da Administração Pública sobre certo tema, eventual modificação de entendimento não deve ter efeitos retroativos.

Em sentido contrário à retroatividade de mudança de entendimento da Administração Pública, até em vista também da proteção constitucional ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (CF, artigo 5º, inciso XXXVI), já se vêm as regras interpretadas a partir da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, veiculada pelo Decreto 4.657/1942.

Ressalta que o Judiciário, inclusive e especialmente o Supremo Tribunal Federal, tem protegido o administrado, o cidadão, o contribuinte, contra a retroatividade no caso de mudança de entendimento da Administração Pública sobre algum tema.

Afirma que o entendimento firmado pelo Estado da Bahia, conforme manifestado no presente Auto de Infração sobre o período de vigência da relação jurídica à qual aqui se alude, não

poderia, não encontra suporte jurídico, para, mudando a sua orientação, passando a adotar ponto de vista incompatível com o anterior, ter lavrado o Auto de Infração para enunciar como infração o que, antes, em vista do entendimento anterior e expressamente manifestado, não seria considerado infração.

Desta maneira, até mesmo independentemente dos óbices aos quais os tópicos anteriores destes Memoriais fazem referência, entende que o presente Auto de Infração somente pode ser, de qualquer modo, julgado improcedente, o que requer desde já.

Informa que os presentes Memoriais veiculam a reiteração da argumentação geral já produzida nos autos, de maneira que, igualmente para facilitar, merecem ser reapresentados os pedidos que entende devido serem apreciados quando do julgamento da sua defesa diante da lavratura deste PAF, quais sejam:

- a) Preliminarmente, a decretação da nulidade do Auto de Infração, conjugada, como consequência, à decretação da prescrição, pelo menos, de todos os alegados créditos tributários cujo fim do prazo de dilação de 72 (setenta e dois) meses tenha acontecido há mais de 5 (cinco) anos; ou
- b) Se não for acolhido o acima apresentado primeiro pedido preliminar, que, na forma da segunda preliminar, a decretação da extinção por decadência, nos termos do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, dos créditos tributários lançados de ofício, considerando que o AI foi lavrado em data mais de 5 (cinco) anos distante de qualquer das DMAs à eles correspondentes; ou
- c) Quanto ao mérito, para a hipótese de nenhum dos acima apresentados pedidos preliminares ser acolhido, a decretação da improcedência do Auto de Infração, com o cancelamento dos lançamentos de ofício por meio dele promovidos, uma vez que, conforme demonstrado, os créditos tributários aos quais se refere já tinham sido extintos; ou
- d) Em vista da proteção constitucional ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido e em vista do cabimento da garantia da segurança jurídica, conforme a Constituição Federal, a lei e a jurisprudência, a decretação da improcedência do Auto de Infração, com o cancelamento dos lançamentos de ofício por meio dele promovidos, uma vez que, conforme demonstrado, contraria a parametrização anterior e expressamente manifestada pelo Estado da Bahia quanto ao período de vigência da sua relação jurídica com o Impugnante, relativamente ao Programa DESENVOLVE.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. João Gilberto de Souza Neves - OAB/BA - 17.001.

VOTO

O Defendente alegou que não tomou ciência, sequer, que estava sendo fiscalizado. Disse que não recebeu qualquer documento de ciência do início da Fiscalização, nem intimação de documentos, nem o Termo de Início de Fiscalização. Nem presencialmente, nem por e-mail, nem no seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e). Disse que o auto de infração é nulo, em razão da falta de intimação ou notificação de que estaria sendo fiscalizado, citando o disposto no art. 26 – incisos I, II e III do RPAF-BA.

Observe que a mencionada alegação foi acatada em decisão de primeira instância entretanto, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade da referida decisão, conforme Acórdão CJF Nº 0377-12/23, com o entendimento de que “as quantias lançadas pela Fiscalização no Auto de Infração se encaixam no que dispõe o art. 54-A do RPAF-BA”, e o PAF foi devolvido para novo julgamento e análise do mérito da autuação.

Dessa forma, fica superada a questão relacionada à falta do Termo de Início de Fiscalização, devendo ser apreciada a impugnação apresentada e realizado o necessário julgamento.

No Memorial, o Defendente apresentou o entendimento de que o presente Auto de Infração foi lavrado ilegalmente. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Afirmou que o presente Auto de Infração foi lavrado ilegalmente, ou seja, diferentemente do que se apregoa para a Administração Pública, que semente pode fazer aquilo que a lei manda, a lavratura do auto de Infração não encontra amparo legal, veiculando lançamento de ofício de créditos tributários já constituídos, enquanto a lei manda que fossem diretamente inscritos em Dívida Ativa Tributária.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise fisco-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ.

No presente Auto de Infração não se constatou prejuízo ao Defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende o conhecimento pelo Auditor Fiscal da legislação tributária, normas de procedimentos, avaliação de livros e documentos fiscais, o tributo é indisponível, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, e a Autoridade Administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério, é obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação fiscal.

O Defendente afirmou que resta automaticamente decaído o direito do Fisco em constituir créditos tributários referentes a períodos com ocorrências com mais de 05 (cinco) anos, que é o caso do PAF em lide, pois efetuou lançamentos tributários relativos a fatos geradores dos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014, considerando em seu demonstrativo de débitos ocorrências, não reais, entre 2017 e 2020, portanto, maiores do que o período de 05 (cinco) anos, além de não haver o que ser cobrado, pois houve o cumprimento da obrigação principal nos períodos analisados, conforme já comprovado.

Disse que, da data de concretização da ciência da autuação - 23/05/2022 -, todos os prazos com ocorrências antes de 20/03/2019 estariam caducos, sepultados pela decadência.

Apresentou o entendimento de que os lançamentos foram atingidos pelo prazo decadencial, devendo ser excluídos do presente Auto de Infração, pois decaído o direito do Fisco de efetuar novo lançamento com base no disposto nos artigos 150, § 4º e 156, VII do CTN, ressaltando que o presente lançamento fiscal tratou de cobrança de parcelas supostamente dilatadas e vencidas há 06 (seis) anos dos períodos dos fatos geradores referentes ao benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, só que como restou provado na peça defensiva tal dilação não ocorreu, estando assim decaídos os lançamentos efetuados, pois perderam, inclusive, seu objeto, já que foram baseados em suposição não realizada.

Observo que se trata de recolhimento do ICMS relativo ao benefício estabelecido pelo Programa DESENVOLVE, estando previsto no art. 3º do Regulamento do mencionado Programa, que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Quanto aos meses de maio, junho, julho, agosto e setembro de 2011, o prazo para pagamento do imposto foi postergado até o dia 20 de cada mês (junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2017, respectivamente).

Considerando que na Informação Fiscal a autuante acatou as razões apresentadas pelo Autuado com relação aos débitos dos meses de 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017, está encerrada a lide, inexistindo controvérsias a serem analisadas, inclusive em relação à alegada decadência.

Meses de junho/2012, novembro/2012 e dezembro/2012 o prazo de pagamento em 20/07/2018, 20/12/2018 e 20/01/2019, respectivamente (demonstrativo à fl. 05 do PAF).

Meses de janeiro/2013, fevereiro/2013, março/2013, agosto/2013 e fevereiro/2014 o prazo de pagamento em 20/02/2019, 20/03/2019, 20/04/2019, 20/09/2019 e 20/03/2020, respectivamente (demonstrativos às fls. 06/07 do PAF).

Sobre os valores originais devidos nas apurações de JUNHO/2012, NOVEMBRO/2012, DEZEMBRO/2012, JANEIRO/2013, FEVEREIRO/2013, MARÇO/2013, AGOSTO/2013 e FEVEREIRO/2014, DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS COM PRAZO DILATADO NÃO RECOLHIDO, elaborado pela Autuante, o Defendente alegou que os valores não foram dilatados, porque foram recolhidos através de compensação proveniente de recolhimentos realizados a maior, em períodos sem a utilização do benefício do DESENVOLVE, embora a empresa tivesse direito, conforme resolução prorrogadora.

Considerando que a compensação realizada não foi acatada, conforme será abordado quando da análise do mérito da autuação, tais recolhimentos alegados não podem ser considerados para efeito de quitação do débito.

Dessa forma, não pode ser acolhido o argumento defensivo na medida em que, apesar de as operações que geraram os valores reclamados serem decorrentes de apurações do imposto ocorridas a partir de junho de 2012, declaradas pelo Defendente nas respectivas DMAs de cada mês apurado, por força do benefício fiscal concedido em decorrência do DESENVOLVE, com dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para pagamento de parcela do saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, foi justamente sobre parcelas dilatadas que recaiu a presente exigência tributária.

Entendo que não há que se falar em decadência em razão de que os fatos geradores ocorreram nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, resultando na apuração do imposto dilatado que deixou de ser pago nas respectivas datas de vencimento em 2018, 2019 e 2020, que são os períodos que constituem a data de ocorrência para se exigir o imposto que deixou de ser pago.

Vale ressaltar que embora o Defendente tenha alegado que realizou compensação proveniente de recolhimentos realizados a maior, em períodos sem a utilização do benefício do DESENVOLVE,

sendo as mencionadas compensações consideradas ilegítimas, por isso não se pode entender que a Fiscalização permaneceu inerte no referido período.

Para o caso em exame, apesar de o Defendente apresentar argumentos para a declaração de decadência do lançamento, esta questão deve ser analisada tomando como parâmetro o entendimento firmado pela PGE/PROFIS através do “Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0”.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Considerando que o autuado foi cientificado do presente lançamento em 25/05/2022, conforme Mensagem DT-e de fl. 63, não havia ainda operado a decadência para os fatos geradores descritos na autuação, posto que, na presente situação a data de ocorrência corresponde a mesma data de vencimento que é aquela em que foi fixada para pagamento do imposto dilatado.

Exemplificando, para a ocorrência com vencimento em 20/07/2018, com base no art. 150, § 4º do CTN, a contagem do prazo decadencial se encerraria em 20/07/2023, e, assim, sucessivamente em relação aos demais períodos.

Vale destacar que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”*.

O Auto de Infração foi lavrado em 23/05/2022, tendo como data de ciência 25/05/2022 (fl. 63 do PAF), portanto, resta evidente que não se operou a decadência.

O Defendente requereu a realização de diligência para se comprovar o erro do Fisco e provocar a improcedência do auto de infração.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pela Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo Autuado em sua impugnação.

O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS dilatado no prazo regulamentar, devidamente informados em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, por contribuinte enquadrado no Programa DESENVOLVE, nos meses de junho a outubro de 2017; julho e dezembro de 2018; janeiro a abril e setembro de 2019; março de 2020.

Quanto às ocorrências 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017 o Defendente alegou que os valores não foram dilatados, pois foram efetivamente pagos na época da apuração.

Na Informação Fiscal, a Autuante afirmou que a empresa foi autuada por não ter recolhido o imposto referente a diferença de alíquotas e pagou integralmente a infração. Em respeito ao

princípio da não cumulatividade, disse que o Contribuinte tem direito a utilizar o valor como crédito.

Dessa forma, acatou as razões apresentadas pela defesa com relação aos débitos dos meses: 20/06/2017, 20/07/2017, 20/08/2017, 20/09/2017 e 20/10/2017.

Constatou que a informação prestada pela Autuante converge integralmente com as alegações e comprovações apresentadas pela Defesa, deixando de haver lide. Neste caso, em razão dos argumentos trazidos pelo defendente, alicerçados nos documentos e escrituração fiscal, tendo sido acolhidos pela Autuante, concluiu que não subsiste parte da exigência fiscal consubstanciada no presente lançamento em relação aos meses de junho a setembro de 2017.

Sobre as ocorrências 20/07/2018, 20/12/2018, 20/01/2019, 20/02/2019, 20/03/2019, 20/04/2019, 20/09/2019 e 20/03/2020, o Defendente alegou que os lançamentos nas datas de ocorrência mencionadas se referem ao valor atualizado pela TJLP ACUMULADA sobre os valores originais devidos nas apurações de JUNHO/2012, NOVEMBRO/2012, DEZEMBRO/2012, JANEIRO/2013, FEVEREIRO/2013, MARÇO/2013, AGOSTO/2013 e FEVEREIRO/2014,

Disse que estes valores não foram dilatados, pois foram efetivamente recolhidos através de compensação proveniente de recolhimentos realizados a maior, em períodos sem a utilização do benefício do DESENVOLVE.

A Autuante informou que a Resolução nº 29/2006 foi prorrogada pela de nº 163/2012. Como a Resolução 29/2006 tinha o prazo previsto de 70 meses, com início em 01/05/2006 e final em 29/02/2016, somente em novembro de 2012 teve o seu prazo prorrogado pela de nº 163/2012, e em conformidade com o previsto no § 5º do artigo 10 do Decreto 8205/2002, *não cabe a restituição das importâncias recolhidas a mais em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.*

Quanto à prorrogação da relação jurídica entre o Estado da Bahia e o Impugnante relativa ao Programa DESENVOLVE, foi alegado nas razões defensivas que o tempo do fato é o dia 30 de novembro de 2012, data da publicação da Resolução nº 163 no Diário Oficial, enquanto o tempo no fato é o dia 1º de março de 2012, que é a data imediatamente subsequente à do término do período originalmente previsto.

Na Informação Fiscal, a Autuante transcreveu art. 10, § 5º do Decreto 8.205/2002 e ressaltou que o § 4º do art. 10 do Decreto 8205/2002 foi acrescentado pelo Decreto 14.176, de 09/10/2012, com vigência a partir de 10/10/2012. Já o § 5º foi acrescentado pelo Decreto 14.372, de 28/03/2013, com vigência a partir de 29/03/2013.

“§ 5º O prazo para fruição do benefício do DESENVOLVE para os contribuintes que tiveram a prorrogação concedida mediante resolução do Conselho Deliberativo, com base no § 4º do art. 10, será contado imediatamente após a data final da fruição do benefício nos termos da resolução anterior, não cabendo restituição de importâncias recolhidas em decorrência da não utilização do benefício previsto na resolução.”

O Defendente apresentou o entendimento de que não há regra de restrição ao aproveitamento mediante realocação dos recolhimentos feitos em excesso, pois, desse modo, os valores continuaram sob a titularidade jurídica do Estado da Bahia. A restrição que se verifica é à restituição ao contribuinte beneficiário do Programa DESENVOLVE de valores eventualmente recolhidos em excesso, ou seja, à retirada dos valores da titularidade jurídica do Estado da Bahia.

Disse que essa é a interpretação da última parte do § 5º do artigo 10 do Decreto nº 8.205/2002. Do contrário, implicaria enriquecimento sem causa do Estado da Bahia, o que não encontra amparo sob a ordem jurídica em vigor.

Saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual e negativa de sua aplicação, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

Não ficou comprovado nos autos a condição para fruição do benefício do DESENVOLVE e compensação de valores ou restituição de valores recolhidos, conforme previsto no § 5º do artigo 10 do Decreto nº 8.205/2002, e nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não comporta outros métodos elucidativos.

Na autuação foram informados os motivos que levaram a autuante a efetuar o levantamento fiscal e apurar o imposto exigido, sendo elaborado o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS COM PRAZO DILATADO NÃO RECOLHIDO (fls. 04 a 07 do PAF), apurando o valor histórico e o valor atualizado até o prazo dilatado.

Apesar de não concordar com o débito apurado, o defendente não apresentou qualquer contestação aos dados numéricos do levantamento fiscal. A apuração realizada pela Fiscalização leva à conclusão de que foram cumpridos os requisitos necessários para verificar o direito ao gozo do incentivo fiscal, e o defendente não apresentou comprovações suficientes para elidir os cálculos efetuados pela Fiscalização.

Assim, concluo pela subsistência parcial do Auto de Infração, considerando a exclusão dos débitos referentes aos meses de junho a outubro de 2017, mencionado na Informação Fiscal. Quanto aos demais valores lançados, restou comprovado, mediante o levantamento fiscal, que o autuado utilizou incentivo fiscal para recolhimento do imposto com o benefício previsto no Programa DESENVOLVE, e não realizou o pagamento da parcela do imposto cujo prazo foi dilatado.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0008/22-6**, lavrado contra **IPLASA INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS SALVADOR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.432.016,56**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, inciso I, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA