

A. I. Nº - 206900.0019/22-2  
AUTUADO - VIA S/A  
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS E CLEudes CERQUEIRA DE FREITAS  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06.04.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0045-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO EFETIVADA SUPERIOR A PRESUMIDA. Conquanto tenha pertinência jurídica a discussão de que o instituto da substituição jurídica é matéria reservada à lei nacional de normas gerais do imposto e que, em se tratando de modificação de base impositiva, a matéria é de direito material, a regra estadual é clara ao estabelecer que, acaso o contribuinte postule a restituição nos casos em que a base praticada seja inferior à estimada, também será devida a complementação do tributo em favor da Fazenda Pública, com efeitos retrojetados. Incompetência deste Conselho para aferir inconstitucionalidades ou desbordamentos do campo material da lei ordinária. Decadência parcial afastada porque a inércia do sujeito ativo só poderia se configurar a partir do instante em que o indébito foi formalizado, pois antes o sujeito passivo nada devia ao erário. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Assenta-se o presente relatório nas premissas do inciso II, do art. 164 do RPAF-BA.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 22.6.2022, tem o total histórico de **R\$ 86.914,59**, a saber:

**INFRAÇÃO 01 – 002.001.001** – Falta de pagamento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações regularmente escrituradas.

Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2017. Penalidade pecuniária de 60%.

A infração decorreu do fato do contribuinte, com base no espelhado no Tema 0201 do STF, ter pedido restituição quando a base de cálculo praticada foi inferior a presumida. Isto implicou no direito do Estado, a contraface, postular a complementação do imposto quando a base de cálculo praticada foi superior a presumida.

Logo, calçou-se a cobrança no seguinte fundamento legal, a teor dos arts. 9º, 9º-A e 12 da Lei 7.014/96:

Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

Parágrafo único. Revogado.

*Nota: O Parágrafo único do art. 9º foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.*

*Redação originária, efeitos até 12/12/19:*

*“Parágrafo único. O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto*

*nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.”*

Art. 9º-A. - O contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição.

*Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.*

§ 1º O pedido de restituição de que trata o caput deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.

...

Art. 12. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33.

Documentos juntados pelo autuante (fls. 05/14).

Em sua defesa (fls. 24/47), o autuado:

Levanta prejudicial parcial de mérito alegando decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, atingindo os fatos geradores de janeiro a junho de 2017, tendo em vista que tomou ciência do lançamento de ofício em 08.7.2022. Estriba-se em jurisprudência e em parecer de autoria da PGE (exarado na esteira do Incidente de Uniformização 2016.194710-0), até porque neste período houve recolhimentos do imposto estadual a pretexto da substituição tributária (ST).

No mérito, argui a insubsistência da autuação porque a previsão de cobrança da complementação *sub judice* deveria estar normatizada em lei complementar, a teor do art. 146, III, ‘a’ e ‘b’, c/c o art. 155, XII, ‘a’, ‘b’, ‘d’ e ‘i’, todos da CF/88. Nesta toada, reforça que inexistente autorização na LC 87/96 para o ente tributante exigir ICMS nas hipóteses em que a operação, então sob o regime jurídico da ST, expressar uma base de cálculo acima da base impositiva estimada. Assim, o legislador baiano do ICMS contrariou o princípio da reserva da lei complementar.

E acrescenta:

*“Isso se dá justamente porque a instituição da substituição tributária é opcional pelos Estados, de forma que, caso determinado ente federado pretendesse cobrar ICMS nestes moldes (isto é, de tributar o contribuinte com base no fato efetivamente realizado) deveria fazê-lo com base na sistemática ordinária de tributação, e não valendo-se da substituição tributária”.*

...

*“Veja-se que este mesmo rito foi observado com relação ao direito dos contribuintes à restituição dos valores de ICMS-ST recolhidos a maior, os quais estão expressos na legislação tributária (conforme se verifica do § 7º, do teor artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10, da LC nº 87/96)” (grifos originais).*

Apoiado nos arts. 105, 106 e 144 do CTN e em decisão do STF, propugna pela irretroatividade da Lei 14.183/2019 (que albergou o direito de o Estado exigir a complementação do tributo se a base quantitativa superar a presumida) no sentido de afetar os fatos geradores ocorridos em 2017, porquanto referida lei foi publicada em 13.12.2019.

Requer a realização de diligência com o fito de apurar a correção dos valores já recolhidos.

Documentação apensada pelo sujeito passivo (fls. 48/241).

Em seu informativo fiscal (fls. 245/247), os autuantes:

Rebateram a aplicação da decadência ao argumento de que em 2020, por decisão própria, o contribuinte renunciou ao regime da ST após protocolar pedido de restituição para os casos em que a base de cálculo ultrapassou a presumida, de modo que, antes da renúncia, não havia imposto a reclamar. Assim, o prazo a ser considerado é o do art. 173, I do CTN, contado a partir do primeiro dia subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Logo, antes da renúncia, nenhuma autuação poderia ter sido efetuada.

Quanto à retroatividade, ponderam que a norma do art. 9º-A é de cunho procedimental, aplicável a processos novos e em curso, portanto poderá retroagir.

Por fim, observa que não houve impugnação dos valores levantados na postulação estatal.

Após as medidas instrutórias tomadas adicionalmente, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

Do ponto de vista formal, o Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiado todo e qualquer princípio aplicável ao processo administrativo tributário.

Indefere-se o pedido de diligência formulado à fl. 47 porque todos os elementos instrutórios já se encontram presentes nos autos, até porque a matéria controvertida é eminentemente de direito. Não houve impugnações quantitativas específicas que justificassem uma revisão fiscal.

As análises de mérito envolvem questões jurídicas sensíveis e requerem uma dissecação interpretativa. Também a prejudicial parcial invocada pela impugnante. Vamos a elas.

Em virtude do contribuinte, à luz do consolidado no Tema 0201 do STF, postular em 2020 a restituição de ICMS decorrente de diferenças entre a base de cálculo presumida e a efetivamente realizada, em operações praticadas entre novembro de 2016 e dezembro de 2017, sob o jugo da substituição tributária, o Estado da Bahia, como contrapartida, cobrou a situação contrária, qual seja, lançou neste processo a complementação do imposto quando a base impositiva praticada superou a estimada, fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2017. O fez com arrimo no § 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, introduzido pela Lei 14.183/19, com vigência a partir de 13.12.2019, cuja dicção merece aqui ser novamente reproduzida, com destaques da relatoria:

Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

Art. 9º-A. - O contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição.

*Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.*

§ 1º O pedido de restituição de que trata o caput deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.

Três linhas defensivas foram abertas pelo sujeito passivo:

(i) **Decaimento parcial** do crédito tributário, a atingir os fatos geradores de janeiro a junho de 2017, nos moldes do art. 150, § 4º, do CTN e do entendimento exarado pela PGE no Incidente de Uniformização 2016.194710-0, visto que a cobrança se refere a **recolhimento a menor** e, como tal, a Fazenda Pública já sabia desde a concretização do fato jurídico que deveria efetuar o lançamento de ofício complementar. Logo, ao tomar ciência da autuação em 08.7.2022, o período a salvo dos efeitos decadenciais seria de julho de 2017 em diante.

A oposição estatal entende que, em verdade, à época da ocorrência do fato imputável, quando o autuado ainda estava no regime da substituição tributária, **nada era devido ao erário**. Somente depois da empresa, ao pleitear a restituição, cair nas malhas do dispositivo da lei baiana atrás transcrito, é que surgiram diferenças a recolher, no que prontamente foram tomadas as providências para constituição do crédito tributário. Daí a situação encaixar-se na hipótese contida no art. 173, I do CTN, de sorte que o prazo de decadência começou a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o **lançamento poderia ter sido efetivado**. Assim, todo o período autuado estaria liberto da decadência.

Evidentemente, estamos a tratar de uma prejudicial parcial de mérito que com ele não se comunica. Significa dizer que, independente das questões de fundo, é preciso saber se o sujeito ativo perdeu parcialmente o seu direito material de constituir o crédito tributário.

**Neste particular, assiste razão ao ente tributante.** Note-se que, em verdade, no final de 2016 e nos anos que se sucederam, até 2020, quando a impugnante formalizou o pedido de devolução do imposto, **nada era devido ao Estado**. A partir da “renúncia” do contribuinte ao regime da ST é que as diferenças passaram a ser devidas, pelo menos no entender do autor da Lei 14.183/2019. Por conseguinte, o caso deste PAF **não aborda recolhimento a menor mas falta mesmo de recolhimento**, pois à época dos fatos geradores o valor devido de **complementação** era zero, sendo que só a partir de 2020, **com a mudança de critério de quantificação da base de cálculo**, é que passou a ser cobrável o imposto residual. Daí se aplicar o entendimento consolidado no Incidente de Uniformização antes mencionado de que, em se tratando de falta de pagamento de imposto, **ou eventuais frações surgidas posteriormente**, não haveria como se exigir logo o imposto, **assim que o fato gerador ocorresse**. Efetivamente, o lançamento de ofício só poderia ser efetivado a partir de 2020, de sorte que cabe aqui a regra contida no art. 173, I do *Codex Tributário*.

**Em conclusão, é de se afastar a prejudicial de decadência, mantendo íntegros do ponto de vista material os resíduos de ICMS entre janeiro e junho de 2017.**

(ii) **Impossibilidade** do legislador estadual regimentar direta e autonomamente a possibilidade de cobrança do complemento do tributo estadual, toda vez que a base de cálculo constatada fosse superior à imaginada, pois o instituto da substituição tributária tem estatura constitucional, com atribuições exclusivas para a lei complementar nacional fixar as suas diretrizes, inclusive a possibilidade de ser exigida a complementação.

Neste particular, a fiscalização reiterou que a previsão de exigir a complementação reside em expresso comando de lei estadual, art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96.

Nosso entendimento é no sentido do instituto da substituição tributária cair, pelo menos, na reserva estrita da lei complementar do ICMS. Assim está dito com todas as letras na CF/88, art. 155, XII, ‘b’, de seguinte teor, destaques da relatoria:

*Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

...

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

...

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...

XII - cabe à **lei complementar**:

...

b) *dispor sobre substituição tributária*

Causa espécie a norma estadual mencionar que o pleito do indébito implica em “renúncia” do contribuinte em tributar as operações dentro da ST. Só se renuncia a direitos, jamais a deveres. E, indubitavelmente, foi o sujeito ativo que, por lei, obrigou o contribuinte tributar antecipadamente as operações subsequentes em determinadas situações (atividade, tipo de mercadoria, local de origem, local de destino, entre outras). Não foi dado ao contribuinte escolher a tributação normal no lugar da tributação antecipada; **caso assim procedesse, fatalmente seria atingido por uma autuação, inclusive com cominação de penalidades**. Na realidade, o sujeito passivo tem o **dever** de se submeter às regras da ST e não o **direito** de assim se comportar; inconcebível renunciar a algo que não era possível optar, como acontecia no direito do trabalho com a “opção” ao FGTS, com perdão da analogia, imposta aos empregados em troca da estabilidade.

O direito de inserir o sujeito passivo em regime jurídico potencialmente sacrificante é do ente federativo, em busca de ver o imposto pago antes da realização do fato gerador e de assegurar o seu recolhimento por um agente econômico confiável. Inclusive tem o ente a autorização do legislador nacional para calibrar a carga tributária abaixo deste regime jurídico, no sentido de não perder arrecadação. Se eventualmente não o faz, é por inação administrativa, é por desaparelhamento operacional.

O art. 9º da Lei baiana do ICMS não cria direito nenhum. Apenas aponta uma consequência natural do regime jurídico da tributação antecipada, vale dizer, o encerramento da fase de tributação para além de todas as fases de cadeia produtiva até o consumo final da mercadoria, pois do contrário haveria bitributação, isto é, haveria a exigência do mesmo tributo para o mesmo fato gerador e em favor do mesmo credor tributário.

Entretanto, não pode este Conselho rebelar-se contra claro dispositivo de lei. Não é de sua competência fazer questionamentos acerca de eventuais ilegalidades, inconstitucionalidades, e decidir de modo contrário ao que estiver ali normatizado.

Embora questionável na área tributária, segundo o STF decidiu no Tema 825 (“É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”), também não deixa de ser um argumento jurídico o de que, quando a lei nacional de normas gerais, no âmbito da competência concorrente, deixa de fazer o regramento necessário acerca da substituição tributária, podem os Estados-membros exercer a competência legislativa plena, a teor do art. 24, § 3º da CF/88.

Em outras palavras: não compete à instância administrativa rejeitar a aplicabilidade de explícito comando de lei estadual, não obstante o alentado arrazoado defensivo. Os caminhos dos que se reputarem prejudicados poderão ser outros.

(iii) **Irretroatividade** do dispositivo da lei estadual que previu a possibilidade de exigência do complemento do imposto caso a base de cálculo presumida fique aquém da efetuada. Sustenta o autuado que dito dispositivo deve ser aplicado dali para frente, isto é, no mínimo a partir da data da publicação que o introduziu no sistema jurídico. Isto porque a norma em comento prejudica o contribuinte, não é interpretativa e escapa das hipóteses contidas no art. 106 do CTN.

Compreendemos a razoabilidade das razões defensivas. Ao retirar o contribuinte do sistema da substituição tributária, a pretexto de que “renunciou” a este regime jurídico ao pedir o indébito, em verdade o legislador está determinando que a base de cálculo, para aquelas operações, não é mais a presumida e sim a realmente praticada, afetando-as em detrimento da segurança jurídica.



Verdadeira alteração legislativa com efeitos retrojetados em desfavor das relações jurídicas já consolidadas no passado. E mudança de base de cálculo não é matéria procedimental, a autorizar a aplicação do dispositivo para trás, sob a falsa justificativa de haver abrigo no art. 144, § 1º do CTN. Quem renunciou ao direito de optar pela tributação normal foi o sujeito ativo, recorde-se, ao preferir a tributação projetada, sendo compensado pelo pagamento adiantado do imposto e pela garantia do seu recebimento, posto estar nas mãos de um responsável tributário de renome patrimonial. E agora a pessoa tributante quer ver esta renúncia revogada, à revelia do caput do art. 144 do CTN, todo o dispositivo abaixo transcrito, com grifos da relatoria:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Os autuantes, por sua vez, interpretam que a multicitada norma é sim de natureza procedimental, ao instituir novos critérios de apuração e, nesta qualidade, com fulcro no § 1º do art. 144 do CTN, atrás colado, pode lançar-se para trás com o fito de afetar fatos passados, não contemporâneos à sua publicação.

**Decerto, se assim não for encarado segundo a tese fiscal, o dispositivo da lei estadual perderá quase todo o seu sentido, a sua força cogente, a sua própria razão de existir, apesar dos argumentos atrás expostos. Note-se que, ao se pedir restituição, o legislador, a pretexto de uma “renúncia”, libera o contribuinte de seguir o regime jurídico da ST daquele momento em diante. A norma visa mesmo fazer retroagir os seus efeitos, inclusive pela dicção que ela tomou no texto, posto advertir aos órgãos de fiscalização que empreendam os esforços necessários para exigir a complementação. Toda a construção semântica do dispositivo tem ênfase no passado, sem deixar de conjecturar para o futuro, caso o sujeito passivo, por alguma deformidade de calibração da carga tributária, insista em permanecer no esquadro da ST.**

E, mais uma vez, também por este veio, não podemos negar vigência a comando expresso de lei da Bahia, por falecer competência ao CONSEF em decidir por inconstitucionalidades ou desbordamentos da lei ordinária de seu campo material previamente estabelecido.

Pelo exposto, é o Auto de Infração julgado PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206900.0019/22-2**, lavrado contra **VIA S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 86.914,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR