

A. I. N° - 206900.0043/22-0  
AUTUADO - VIA S/A  
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS E CLEUDES CERQUEIRA DE FREITAS  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.05.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0051-05/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO EFETIVADA SUPERIOR À 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 imponível, 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 retroprojetados. 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. 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 30.8.2022, tem o total histórico de **R\$ 31.703,37**, 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, à luz do contido no Tema 0201 do STF, ter solicitado 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, calcou-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. 04/13).

Em sua defesa (fls. 23/46), o autuado:

Levanta judicial parcial de mérito alegando decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, atingindo os fatos geradores de janeiro a setembro de 2017, tendo em vista que tomou ciência do lançamento de ofício em 07.10.2022. 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 inexiste 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 imponível 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 se valendo 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. 48/295).

Em seu informativo fiscal (fls. 299/301), 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 efetivada.

Quanto à retroatividade, ponderam que a norma do art. 9º-A é de cunho procedural, 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. 46 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 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 2021 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 imponível 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.

Vale sublinhar que, na esteira do julgamento do RE 593.849, onde brotou o conteúdo do Tema 0201 do STF, o Estado de Minas Gerais embargou de declaração e, entre outros pontos, obteve o seguinte entendimento a propósito de poder exigir a complementação do tributo estadual:

### Ementa:

5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abranger os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao

arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN.

...

**Fundamentos:**

A respeito da necessidade de ampliação da tese de julgamento fixada ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral, de maneira a abarcar aqueles casos em que a base presumida é menor do que a base real, não prospera a alegação de omissão da decisão recorrida, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso deste processo. Como vocalizado nos debates em sede plenária, reitera-se razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, § 7º, da Constituição da República. Contudo, a despeito da possível abstrativização da controvérsia no sistema de repercussão geral, os fatos carreados aos autos não convergiram ao elastecimento da súmula de julgamento, sob o ponto de vista da compreensão majoritária do órgão julgador. De todo modo, é despiciendo constatar que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN.

Evidentemente, o art. 3º do CTN traz a definição de tributo e, dentro dela, a previsão de sua instituição em lei – além dos marcos que lhe propiciem condições de exigibilidade.

Todavia, registre-se que, durante os debates, os Min. Teori Zavascki, Luis Roberto Barroso, Edson Fachin, Rosa Weber, Luis Fux e Marco Aurelio Mello cogitaram da situação em que a base presumida é inferior à praticada.

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 refere **recolhimento a menor** e, como tal, a Fazenda Pública já sabia desde a concretização do fato jurígeno que deveria efetuar o lançamento de ofício complementar. Logo, ao tomar ciência da autuação em 07.10.2022, o período a salvo dos efeitos decadenciais seria de outubro de 2017 em diante.

A oposição fazendária 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 estadual atrás transrito, 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.

Naturalmente, 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 2021, 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, não haveria como exigí-lo de imediato, **assim que o fato gerador ocorresse**. Note-se que a decadência visa alcançar a pessoa tributante que permaneça inerte em não efetivar o crédito tributário. E, nos idos de 2017, quando da ocorrência do fato imponível, não há que se falar em desídia da Fazenda Pública. Efetivamente, o lançamento de ofício só poderia ser

efetivado a partir de 2021, 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 cobrados entre janeiro e setembro de 2017.**

(ii) **Impossibilidade** de o 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.

Só coerente o argumento empresarial de que o instituto da substituição tributária, nele incluídas as hipóteses de restituição, “renúncia” e complementação pertencem ao campo reservado estritamente à lei complementar de normas gerais 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;*

Entende-se por regime jurídico um sistema de preceitos legais diferenciados que regulam o funcionamento de determinado aspecto da vida, debaixo dos quais o beneficiário dele poderá usufrui-lo ou a pessoa obrigada deverá atende-lo, sem possibilidade de interconexão com outros regimes autônomos e mutuamente excludentes.

Nesta esteira, regime jurídico de tributação pode ser definido como aquele conjunto sistematizado de regras que fazem funcionar o adimplemento do tributo em face de uma relação jurídica determinada e vinculada à realização de um fato gerador individualmente considerado.

No campo do ICMS, pode-se exigir a tributação se valendo de vários regimes jurídicos, a serem adotados de acordo com as características do sujeito passivo, da mercadoria envolvida ou da própria natureza da operação mercantil.

Em qualquer um deles, causará insegurança jurídica se a lei, ao estipular um regime normativo a ser adotado para determinado fato gerador, resolver mudá-lo ao sabor de circunstâncias ulteriores que não tenham tratamento constitucional.

O fato gerador presumido, quantificado com base em induvidosos critérios estabelecidos na lei, já põe fim à relação jurídico-tributária quando do seu pagamento antecipado pelo substituto, na hipótese do valor da operação superar a base calculada estimada. A parte excedente é circunstância puramente econômica.

O conteúdo econômico coincide com o jurídico quando a base efetiva é inferior porque o E. STF, nunca é demais repetir, ao adotar a técnica da *interpretação conforme*, entendeu que a extraordinariedade constitucional do indébito também alcança estas situações, além daquela em que o fato gerador *materialmente* inocorre.

Idênticas situações sucedem com outros impostos, a exemplo da tributação do imposto sobre a renda com base no lucro presumido. Não obstante configurar uma escolha do contribuinte, salvo as proibições legais, a exigência desse tributo federal poderia ensejar pagamento suplementar caso o fisco verificasse, ao conseguir acesso à sua contabilidade informal (muito comum na prática), ter havido lucro maior do que o estimado. Neste diapasão, apesar de economicamente ter ocorrido base imponível maior, a suplementação seria indevida, pois o regime jurídico a que estava jungido a empresa era do lucro presumido.

No sistema da substituição progressiva para taxação do ICMS, ganha o sujeito ativo alguns *bônus*, quais sejam, arrecada **antecipadamente** a agregação presumida **para toda a cadeia produtiva**, realizando uma receita que só se materializaria posteriormente, além de focar a responsabilização em poucos agentes econômicos dotados de maior lastro patrimonial para responder pela dívida. Mas ao optar por este regime jurídico, deverá também **suportar** os seus *ônus*, como não intentar recolhimentos complementares caso a base de cálculo constatada supere a base de cálculo estimada.

Não se pode olvidar que, em regra, dentro da antecipação com substituição, a LC 87/96 prevê que o cômputo da agregação será calcado na média ponderada de preços (MVA) verificada em cada subsegmento econômico, através do qual certa mercadoria seja comercializada. E como se trata de média ponderada, forçosamente alguns subsegmentos acusarão preços superiores àqueles sopesados. Se é média, ainda mais ponderada, dificilmente o preço praticado irá coincidir na **cifra exata** com o valor projetado, de modo que frequentemente ou poder-se-á cogitar em restituir os excessos (com o aval do STF) ou poder-se-á cogitar na complementação (sem previsão constitucional).

Repise-se que, dada a interpretação assumida pelo STF, considerando que o modo de restituir (estendido na dimensão quantitativa do fato gerador) foi alçado ao status constitucional, o operador do direito depara-se com uma extraordinariedade máxima do ordenamento jurídico, e deve se portar como tal, vale dizer, admitir a devolução do tributo. Entretanto, isto não sucede com a suplementação.

Como se viu na decisão dos embargos declaratórios opostos por Minas Gerais, o debate da complementação, naquela oportunidade, não encontrou o aprofundamento necessário, notadamente sob o prisma deste fenômeno jurídico.

A adoção pelo sistema da substituição tributária foi uma decisão do Estado, na qualidade de ente federativo detentor da competência constitucional de instituir e cobrar o imposto. E ao tomar a decisão, implementou-a através de lei. Poderia o ente tributante implantar o regime da apuração normal do ICMS, regido pelo mecanismo da não cumulatividade, mas não foi assim que ele deliberou.

Ainda que houvesse a alternativa do contribuinte ingressar neste ou naquele regime jurídico, tal qual se identifica em algumas leis estaduais, quanto ao ICMS, ou no lucro presumido, quanto ao IR, tal faculdade estaria na lei, de sorte que, ao aderir a um deles, não poderia o contribuinte ser obrigado a efetuar recolhimentos com base em outro regime jurídico, pois isso ameaçaria a estabilidade dos vínculos obrigacionais.

Nestas circunstâncias, não há que se cogitar de enriquecimento sem causa do lado do contribuinte, pois o sujeito ativo, ao instaurar na lei a tributação antecipada, aquiesceu em ver satisfeita a obrigação tributária naquele volume estimado, até porque o seu cômputo foi pautado numa metodologia confiável prevista em lei.

Imagine-se o seguinte cenário: uma pessoa, credora de outra em virtude de um contrato de compra e venda, para ver a obrigação solvida, concorda em celebrar uma dação em pagamento recebendo bens em montante **inferior** à dívida originária. Não seria permitido ao credor, após a quitação, invocar o enriquecimento sem causa para cobrar do devedor a suposta parte remanescente, isto é, a diferença entre a dívida original e a adimplida.

Com as devidas adaptações, algo semelhante acontece no caso em tela, porquanto o credor tributário, valendo-se do regime jurídico da tributação antecipada, garantiu logo o tributo de quem tem lastro para assumi-lo, não importa se posteriormente se constate base imponível superior à projetada.

Em reforço, admita-se que por lei o ente tributante instituisse uma redução parcial de base de cálculo, até para amenizar a carga tributária de certo segmento econômico estratégico para a economia estadual. Obviamente, a expressão econômica constatada na operação irá superar o resultante da exigência tributária, mas nem por isso pode se falar em enriquecimento sem causa por parte do devedor.

Através de lei o ente tributante autorizou que a arrecadação se efetivasse à luz de uma base imponível reduzida.

Através de lei o ente tributante autorizou que a tributação antecipada recaísse sobre bases econômicas estimadas para desfrutar da arrecadação antecipada e da segurança de vê-la realizada por uma pessoa jurídica com arcabouço patrimonial para suportar a cobrança, abrindo mão de eventuais resíduos quando o fato gerador futuro se concretizasse.

Destoa de certa logicidade 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, indubiosamente, 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 no lugar da estabilidade decenal.

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 debaixo 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 antecipação, vale dizer, o encerramento da fase de tributação para todas as fases de cadeia produtiva postadas adiante do recolhimento adiantado, 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 retroprojetados em desfavor das relações jurídicas já consolidadas no passado. E mudança de base de cálculo aplicável à operação não é matéria procedural, 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 transscrito, 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, interpretaram que a multicitada norma é sim de natureza procedural, **ao instituir novos critérios de apuração da base de cálculo** 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 a construção interpretativa não caminhar do lado da tese fiscal, o dispositivo da lei estadual perderá quase todo o seu sentido, a sua força cogente, a sua própria razão de existir, não obstante os consideráveis contrapontos impugnatórios.** 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. **Afastados, apesar de pertinentes, os argumentos empresariais.**

**Por tudo quanto foi exposto, é o auto de infração julgado PROCEDENTE.**

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206900.0043/22-0, lavrado contra **VIA S/A** devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 31.703,37**, 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, 10 de abril de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

MARCELO MATTEDEI E SILVA - JULGADOR