

A. I. Nº - 206900.0009/22-7  
AUTUADO - VIA S/A  
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS e CLEUDES CERQUEIRA DE FREITAS  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.05.2023

### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO 5ª JJF Nº 0060-05/23-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. Mencionados no “*decisum*” precedentes da JJF que tratam da mesma matéria. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração, lavrado em 14/06/2022, no valor histórico de **R\$ 23.058,46**, contendo a imputação fiscal a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 002.001.001** – *Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios.*

Fatos geradores apurados entre janeiro e dezembro de 2017. Imposto lançado com o acréscimo da penalidade pecuniária de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

**No campo descrição dos fatos do Auto de Infração os autuantes acrescentaram as seguintes informações:** “A empresa com fundamento no Artigo 9º-A, da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema 0201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de **RESTITUIÇÃO DE ICMS [especificados no corpo do A.I.]**, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido **ANTECIPADAMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**, na forma do Anexo I, do RICMS-Ba, com base de cálculo inferior a originalmente presumida”.

**Ainda em razões complementares as autoridades fiscais destacaram que:** “Ao cotejar a legislação aplicável, constata-se que a requerente ao formalizar o pedido de restituição está sujeita às regras impostas no § 1º, do art. 9º-A, da Lei nº 7.014/96, ou seja, renúncia ao encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada para os casos de vendas efetivadas com preço superior à base de cálculo presumida”.

Os valores lançados tiveram por base os registros efetuados pela autuada na sua EFD – Escrita Fiscal Digital.

Quanto ao enquadramento dos fatos apurados na ação fiscal a cobrança tem por fundamento legal as disposições dos arts. 9º, 9º-A e 12 da Lei 7.014/96, a seguir transcritos (**grifos nossos**):

*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 pelos autuantes (fls. 06/15):** Termo de Início de Fiscalização; Demonstrativo, por Nota Fiscal, das Vendas de Produtos do Regime de Substituição Tributária versus Valor da Base de Cálculo Utilizada para o Cálculo da Antecipação Tributária nas Entradas; mídia (CD) gravada em formato eletrônico dos arquivos que fazem parte da autuação, Termo de Ciência do Auto de Infração encaminhado via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico).

Na peça de defesa firmada por advogados, protocolada na SEFAZ-Ba em 09/09/2022, e apensada aos autos entre as fls. 18 a 41, o autuado suscita inicialmente uma prejudicial parcial de mérito. Alega a decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, para os fatos geradores de janeiro a junho de 2017, tendo em vista que tomou ciência do lançamento de ofício em 08.7.2022. Fundamenta o pedido de exclusão parcial das cobranças em jurisprudência de Tribunais Superiores, notadamente o STJ, citações doutrinárias, decisões do CONSEF, e, no parecer da Procuradoria do Estado Bahia (PGE), que resultou no Incidente de Uniformização 2016.194710-0. Afirmou que no período alcançado pela autuação a empresa promoveu recolhimentos do imposto estadual na sistemática da substituição tributária (ST).

No mérito, o contribuinte arguiu a insubsistência da autuação considerando que o disposto no art. 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96 não pode prosperar, uma vez que contraria o princípio da estrita legalidade (ou tipicidade tributária), na medida em que inexistente autorização em Lei

Complementar Federal para a cobrança do ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal de 1988.

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).*

Em outro tópico, ressalta a defesa que na hipótese de que se venha entender pela legalidade da cobrança do complemento através de Lei baiana nº 14.183/19, que alterou a Lei nº 7.014/96, não deve o Auto de Infração prosperar uma vez que o lançamento tributário incidiu sobre fatos geradores ocorridos em momento anterior à edição da norma que passou a prever aquela possibilidade. Apoiado nos arts. 105, 106 e 144 do CTN e em decisão do STF, propugna, portanto, pela irretroatividade da Lei 14.183/2019 no sentido de afetar os fatos geradores ocorridos em 2017, porquanto referida lei foi publicada em 13.12.2019.

Requeru ainda a realização de diligência com o objetivo de confirmar a correta apuração e tempestividade dos valores já recolhidos de ICMS pelo regime da substituição tributária.

**Documentação apensada pelo sujeito passivo em cópia reprográfica (fls. 42/227):** documentos de identificação dos advogados subscritores da peça impugnatória e correspondentes instrumentos de representação; cartão de inscrição no CNPJ; Estatuto da Sociedade Empresarial; Auto de Infração e Demonstrativo Mensal de Débito; Recibos Mensais de Entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD), Guias de Recolhimento do Imposto e lançamentos escriturais dos créditos de ICMS efetuados a partir da diferença apurada pela empresa entre a base real e a base presumida, além de mídia física (CD), contendo os arquivos da peça defensiva em formato eletrônico.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal através da peça processual apensada ao PAF entre as fls. 229/231, subscrita em 05/01/2023.

Quanto à preliminar de decadência afirmaram 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 real 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, ou seja, antes da decisão do contribuinte de renunciar ao regime da ST não existia débitos do imposto e ou pagamentos a serem homologados pelo fisco.

Em relação ao argumento defensivo da impossibilidade de retroatividade do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 14.183/19, sustentaram se tratar de norma de cunho eminentemente procedimental, aplicável aos processos novos e em curso, circunstância que não invalidaria a cobrança retroativa do tributo.

No mérito, observaram de início que a autuada não impugnou os valores lançados no Anexo A do Auto de Infração, que serviram de base de cálculo da cobrança do ICMS, não cabendo às autoridades administrativas discutir a constitucionalidade da lei em que se fundamentou a exigência tributária, restando tão somente a alternativa de aplicação do ato normativo em vigor.

Ao finalizarem a peça informativa, os autuantes pedem a esta Corte Administrativa pela manutenção integral dos valores lançados no Auto de Infração.

O presente PAF foi distribuído para esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal em março do corrente ano sob responsabilidade de minha relatoria. Em despacho exarado à fl. 33 deste PAF, datado de 17/04/2023, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

## VOTO

O processo fiscal administrativo em epígrafe é composto de uma única infração através do qual foi lançado ICMS que deixou de ser recolhido nos prazos regulamentares em relação a operações regularmente escrituradas na Escrita Fiscal Digital (EFD).

Consta na peça acusatória que o contribuinte ao promover pedido de restituição do ICMS-ST em razão da diferença aritmética entre os preços praticados que compuseram a base de cálculo real em confronto com a base presumida prevista na legislação, passou a estar sujeito às regras impostas no § 1º, do art. 9º-A, da Lei nº 7.014/96, ou seja, renunciou ao encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco baiano exigir a diferença apurada para os casos de vendas efetivadas com preço superior à base de cálculo presumida. As operações autuadas foram realizadas entre janeiro e dezembro do exercício de 2017.

Inicialmente é de se destacar que não foram suscitadas nulidades formais do procedimento fiscal. Auto de Infração lavrado em conformidade com os requisitos legais, notadamente os previstos no arts. 39 e 41 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF/99). Peça impugnatória protocolada na SEFAZ-Ba no prazo regulamentar, sem defeitos de representação legal em relação aos signatários. Assegurados ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa.

De plano, esta relatoria indefere o pedido de conversão do feito em diligência formulado na inicial defensiva. Presentes nos autos elementos de prova suficientes para o deslinde da questão, considerando especialmente que a matéria controvertida é eminentemente de direito. Não houve também impugnações quantitativas específicas que justificassem uma revisão fiscal.

Ingressando doravante nas análises de mérito convém destacar de início que o colegiado desta 5ª Junta de Julgamento de Fiscal, recentemente, proferiu decisões que enfrentaram os mesmos temas discutidos nestes autos, nos Acórdãos nº 0045 e nº 0048, datados respectivamente de 30/03/2023 e 03/04/2023. Na sequência, foi proferida decisão em relação ao PAF nº 206900.0043/22-0, julgado em 10/04/2023. Em todos os PAFs retro citados, relatados pelo Consº. Vladimir Miranda Morgado, as decisões do colegiado da JJF foram unânimes, participando das deliberações este Relator. Por questão de coerência seguiremos as mesmas linhas de entendimento adotadas nos precedentes mencionados.

Conforme já havíamos antecipado linhas acima, em virtude do contribuinte, à luz do consolidado no Tema 0201 do STF, postular em diversos processos formalizados ao longo do ano de 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 regime da substituição tributária, o Estado da Bahia, como contrapartida, cobrou a situação contrária: lançou neste processo a complementação do imposto quando a base impositiva praticada superou a estimada, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2017.

O lançamento de ofício fundamentou-se 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 redação é aqui novamente reproduzida, com destaques em **negrito** e grifos:

*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.

Nos precedentes desta 5ª JJF acima referenciados foi oportunamente observado que na esteira do julgamento do RE 593.849, de onde brotou o conteúdo do Tema 0201 do STF, o Estado de Minas Gerais embargou de declaração, obtendo o seguinte entendimento a propósito de poder exigir a complementação do tributo estadual:

**Ementa:**

5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar 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 0201 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.

Mencionado ainda nos precedentes desta JJF, a título de informação relevante, que durante os debates que resultaram no Tema 0201, os Min. Teori Zavascki, Luís Roberto Barroso, Edson Fachin, Rosa Weber, Luís Fux e Marco Aurelio Mello cogitaram da situação em que a base presumida é inferior à praticada.

Neste processo administrativo fiscal o contribuinte autuado estruturou a sua defesa de mérito, em três pontos distintos, sustentado:

1. Primeiramente a **Decadência parcial** do crédito tributário, a atingir os fatos geradores de janeiro a junho de 2017, ancorado nas disposições do art. 150, § 4º do CTN e o entendimento exarado pela PGE no Incidente de Uniformização 2016.194710-0, visto que a cobrança se refere a **recolhimento a menor do imposto**. Para a defesa, nessa configuração, a Fazenda Estadual já sabia desde a concretização dos fatos impositivos que deveria efetuar o lançamento de ofício complementar. Ao tomar ciência da autuação em 08.07.2022, o período a salvo dos efeitos decadenciais seria de julho de 2017 em diante.

Os autuantes rebateram as razões defensivas argumentando que à época da ocorrência dos fatos geradores, quando o autuado ainda estava no regime da substituição tributária, **nada era devido ao erário**. Somente depois da empresa, ao pleitear a restituição, **se submetendo ao regramento do dispositivo estadual atrás transcrito**, é que surgiram diferenças a recolher, sendo então tomadas as providências para constituição do crédito tributário via lançamento de ofício. Por estas razões, entendem que o caso em exame se amolda às disposições do art. 173, I do CTN, de maneira 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**. Nesse esquadro, todo período autuado não teria sido atingido pela decadência.

Passemos a decidir a questão, seguindo a linha de entendimento já adotada por este colegiado.

Efetivamente, quanto a preliminar de mérito atinente à decadência, a postulação estatal deve prevalecer. Isto porque no período alcançado pela autuação, antes do contribuinte formalizar o pedido de devolução do imposto, **nada era devido ao Estado da Bahia**. A partir da “**renúncia**” do contribuinte ao regime da ST, com a formalização dos pedidos de restituição, é que as diferenças passaram a ser devidas, seguindo exatamente a textualidade da Lei 14.183/2019.

Assim, o presente PAF **não trata de recolhimento a menor do imposto, mas da 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 ou complementar.

Conforme destacado no voto proferido pelo Consº Vladimir Morgado, no julgamento do PAF nº 206900.0043/22-0, lavrado contra a mesma empresa: “*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 exige-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 imponible, 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*”.

**Afastada, portanto, a prejudicial de decadência, ficando mantidos os valores de ICMS cobrados entre janeiro e junho de 2017.**

2. Também em relação ao mérito a defesa sustentou a **impossibilidade** de o legislador estadual dispor sobre a cobrança de complemento do ICMS, matéria afeta à base imponible e substituição tributária, questões que só poderiam ser reguladas de acordo com o texto constitucional por meio de lei complementar nacional.

A referida previsão de complementação, conforme destacado na peça acusatória e na Informação Fiscal prestada pelos autuantes reside em expresso comando de lei estadual, art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96.

Merece aqui destaque as considerações feitas pelo Consº. Vladimir Morgado sobre a questão em exame no julgamento nos precedentes anteriormente citados, com trechos a seguir reproduzidos, em *itálico*:

*“Soa 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 usufruí-lo ou a pessoa obrigada deverá atendê-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 indubitáveis 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 ocorre.*

*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 impositiva 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 taxaço 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 forçado 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 imponible superior à projetada.*

*Em reforço, admita-se que por lei o ente tributante instituiu 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 imponible 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, 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 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”.**

Seguindo a mesma linha de entendimento apresentada no trecho do voto transcrito, esta Relatoria não acolhe o segundo argumento defensivo de mérito, considerando ainda que o RPAF/99, de forma expressa, no art. 167, inciso I, exclui da competência dos órgãos julgadores que integram o CONSEF a declaração de inconstitucionalidade de normas que façam parte do ordenamento jurídico ou mesmo desbordamentos da lei ordinária de seu campo material previamente estabelecido.

3. Por fim, como último argumento de mérito, a defesa sustentou a **irretroatividade** do dispositivo da lei estadual que previu a possibilidade de exigência do complemento do imposto caso a base de cálculo presumida ficasse aquém da efetivamente realizada. Argumentou o contribuinte que dispositivo da lei estadual só poderia ser aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir da data da publicação da norma, vez que não se reveste de conteúdo meramente interpretativo, escapando às hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

Também aqui os argumentos defensivos mostram razoabilidade. Conforme observado nos precedentes desta Junta de Julgamento, a norma estadual ao retirar o contribuinte do sistema da substituição tributária, a pretexto de que este “**renunciou**” ao 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.

Ocorreu de fato uma verdadeira alteração legislativa com efeitos retro operantes em desfavor das situações jurídicas consolidadas no passado. Mudança de base de cálculo não é matéria procedimental, a autorizar a aplicação do dispositivo para trás, ao abrigo no art. 144, § 1º do CTN.

Conforme observado pelo Consº. Vladimir Morgado no precedente já citado:

*“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.*

E continua o eminente Relator do precedente, dando sequência ao entendimento em torno da questão relacionada a retroatividade da norma:

*“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”.*

Aqui também devemos seguir as mesmas conclusões apresentadas para o terceiro argumento de defesa, considerando, mais uma vez, a impossibilidade jurídica dos órgãos de julgamento administrativo negar validade, vigência e eficácia a comandos expressos de lei da Bahia, por faltar competência ao CONSEF em decidir por inconstitucionalidades ou mesmo deixar aplicar a norma legal ordinária em razão de conflito com o Código Tributário Nacional (CTN).

Não acolhidos, portanto, os argumentos sustentados pelo contribuinte, apesar da razoabilidade dos fundamentos apresentados na peça defesa.

Ante o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206900.0009/22-7, lavrado contra VIA S/A, devendo ser intimado o autuado, para pagar o imposto no valor de **R\$ 23.058,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR