

A. I. N° - 206900.0039/22-3
AUTUADO - VIA S. A.
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS e CLEUDES CERQUEIRA DE FREITAS
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09/08/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0133-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO NÃO RECOLHIDO. Imputação efetuada com base em levantamento fiscal em decorrência do pedido apresentado pelo Contribuinte de renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de decadência e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/08/2022, refere-se à exigência de R\$ 32.114,48 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 002.001.001: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.

Consta a informação de que a empresa, com fundamento no art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema nº 201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO/SEI diversos pedidos de Restituição do ICMS, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária na forma do Anexo 1 do RICMS-BA, com base de cálculo do imposto inferior ao originalmente presumido.

Ao cotejar a legislação aplicável, constata-se que o requerente ao formalizar o pedido de restituição está sujeito às regras impostas no § 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, ou seja, renúncia o encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o Fisco exigir a diferença apurada nos casos de vendas efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 25 a 48 do PAF. Reproduz a descrição da infração e afirma que do relato fiscal é possível constatar que a Fiscalização cobra diferenças de ICMS apuradas pelo Fisco, quando verificado que o valor de venda das mercadorias praticado pelo estabelecimento autuado superou o valor adotado pelo Fisco como base de cálculo para retenção do ICMS-ST pelo substituto que antecipou para o Fisco baiano o pagamento de ICMS sobre as operações autuadas.

Destaca que a exação ora enfrentada não discute o direito à restituição de ICMS-ST, tampouco se reputa ao não recolhimento/retenção de ICMS-ST pelo substituto ou recolhimento por valor inferior ao presumido, mas sim quanto ao pagamento do denominado “complemento” de ICMS-ST apurado pelo Fisco nas situações em que o valor da operação de venda praticado pelo contribuinte substituído se dá por valor inferior ao da base de cálculo presumida pelo Fisco (MVA x alíquota), adotada pelo substituto. A possibilidade de exigência destes valores passou a ser prevista pelo artigo 9º-A, § 1º, da Lei (BA) nº 7.014/96, incluído pela Lei (BA) nº 14.183/19. Menciona os artigos da Lei 7.014/96 considerados infringidos e da multa aplicada, no percentual de 60% do valor do imposto cobrado.

Comenta sobre a tempestividade da defesa e alega decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2017. Afirma que, quando da lavratura do Auto de Infração, o direito de a Autoridade Administrativa constituir os créditos tributários já havia

decaído em relação os meses janeiro a setembro de 2017, que representam o valor de R\$ 21.098,69, correspondente a 66% do montante lançado a título de ICMS (R\$ 32.114,48).

Acrescenta: Uma vez realizado o autolancamento do imposto, como é o caso do ICMS, cabe ao Fisco, na existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido, impulsionar o procedimento administrativo por meio do qual se dará a constituição do crédito tributário, a seu ver, ainda devido. Tal entendimento tem matriz no disposto do artigo 142 do CTN, que transcreveu.

Diz que a competência para constituição desse crédito tributário não pode ser atribuída ao Fisco por prazo indeterminado, condição esta que traria insegurança jurídica a todo o universo de contribuintes sujeitos à Administração Público-Fiscal. Menciona e transcreve o artigo 150, § 4º, do CTN.

Informa que apenas foi cientificado do Auto de Infração, que efetivou o lançamento ora combatido, em 07/10/2022, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, que atingiu, como dito, os meses janeiro a setembro de 2017.

Entende restar evidente que os fatos geradores referentes a tal período não mais poderiam ser objeto de análise na data da lavratura do Auto de Infração, para fins de lançamento do referido crédito tributário, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores autuados, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Também alega que é possível inferir da acusação fiscal ora enfrentada, foi devidamente pago pelo substituto o ICMS-ST retido sobre as operações autuadas, uma vez que a Fiscalização cobra justamente as diferenças de ICMS apuradas, considerando que o valor de venda adotado foi superior ao valor da base de cálculo presumida.

Nesse sentido, cita a jurisprudência dos Tribunais Superiores frente ao tema, notadamente do STJ.

Explica: nos casos em que, tal como o presente, o contribuinte realizou o pagamento do imposto, porém em valor inferior ao efetivo ou “supostamente” devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, como é exatamente o caso dos autos, a contagem se dará pela regra prevista pelo § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador.

Transcreve decisão do STJ e diz que idêntico é o entendimento deste CONSEF que também aplica o artigo 150, § 4º, do CTN, na contagem de prazo decadencial de obrigações tributárias tempestivamente informadas ao Fisco Estadual e confirmados os pagamentos de ICMS nos períodos pelos contribuintes. Transcreve ementas de decisões do CONSEF.

Conclui que no presente caso, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data do fato gerador, previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, devendo ser reconhecida a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses janeiro a setembro de 2017, visto que não foi realizado o lançamento no lapso temporal de 05 (cinco) anos visando a constituição do crédito tributário em discussão, razão pela qual deverá a autuação ser cancelada com relação a tais períodos.

Quanto ao mérito a Fiscalização cobra complemento de ICMS-ST decorrente das vendas realizadas pelo estabelecimento autuado (substituído), que se deram em valor superior ao adotado pelo substituto ao calcular e recolher o ICMS-ST retido nestas operações, nos termos da legislação tributária de regência.

Segundo consta do relato do Auto de Infração, a Fiscalização se amparou no § 1º do artigo 9º-A, da Lei (BA) nº 7.014/96, acrescentado pela Lei (BA) nº 14.183/19, para constituir face à Impugnante débito de ICMS decorrente de suposta falta de pagamento de ICMS sobre operações de venda de determinadas mercadorias, essencialmente chips pré-pagos e celulares. Transcreve o aludido artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96.

Alega que, a despeito do quanto estabelecido, o artigo 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 cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal (“CF/88”).

Explica: Desde a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu o § 7º, no artigo 150, da CF/88, o contribuinte substituído possui direito a restituir o valor de ICMS-ST recolhido a maior quando o fato gerador presumido não vier a se concretizar. Tal garantia, tem fundamento no ali disposto que, por um lado, possibilita aos entes tributantes a exigência antecipada de tributo que se presume ser devido no futuro e, por outro, determina a “*imediata e preferencial*” restituição do imposto antecipado a maior.

Diz que o inverso (apto a possibilitar a cobrança de ICMS complementar quando o valor da operação for superior ao valor presumido utilizado no cálculo da antecipação) não foi previsto pela Constituição Federal, nem pela LC nº 87/96.

Isto porque, como narrado, o Texto Constitucional trouxe apenas a possibilidade de restituição de valores pelo contribuinte quando o valor antecipado se mostrar superior ao efetivamente devido (valor da operação final apurado por ocasião da saída). Reproduz o art. 150, § 7º da Constituição Federal.

Entende que, se de um lado o Texto Constitucional possibilita que os Estados e o Distrito Federal exijam o imposto antes da efetiva ocorrência do fato gerador, de forma que, muitas vezes, o Fisco possui a seu dispor valor de ICMS sobre operações que ocorrerão em momento muito posterior, de outro, determina que, caso não ocorrido o fato gerador da forma que presumido, deverá restituir ao contribuinte substituído, valores porventura recolhidos a maior.

Afirma que o artigo 150, § 7º, da CF/88, se reputa apenas à obrigatoriedade de restituição de valores pelos Estados, e não autoriza a cobrança de ICMS complementar em função da inoccorrência do fato gerador como presumido. 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.

Diz que a Constituição Federal possibilita que Estados e Distrito Federal ou tributem o fato efetivamente realizado (com base na sistemática ordinária de tributação), ou antecipem a tributação, utilizando, para tanto, um fato tributário presumido (na sistemática de substituição tributária), impondo-lhe a obrigação de restituir valores a maior porventura antecipados - e nada mais.

Acrescenta que a Constituição Federal delegou às Leis Complementares não apenas competência para instituir as normas gerais em matéria tributária, como também, no caso específico do ICMS, para definir as balizas gerais para viabilizar sua instituição e cobrança de maneira uniforme pelos Estados e DF. Reproduz o que estabelecem os artigos 146 e 155 da CF/88.

Para que um Estado introduza novas obrigações tributárias de ICMS, tal possibilidade deve estar aventada na Constituição Federal e ter sua hipótese de incidência regulamentada em Lei Complementar (justamente por força da delegação contida nos artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII, da CF/88), a fim de que tal cobrança não seja contaminada por inconstitucionalidades.

Registra que no caso do ICMS, em 1996 foi editada a Lei Complementar (Federal) nº 87, popularmente conhecida como Lei Kandir, que estabeleceu as balizas para instituição e cobrança do ICMS e em atenção à regra de competência enunciada no inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da CF/88, e trouxe em seus artigos 6º a 10 a regulamentação do regime de substituição tributária do ICMS, passível de instituição pelos Estados.

Ressalta que se encontra guarida pela Constituição Federal, pelos artigos 5º, inciso II, e 37, que encampam o princípio da legalidade ampla, que expressamente assegura aos contribuintes o direito de não se sujeitarem a condutas desamparadas de previsão em lei, seja ela ordinária ou complementar (quando assim demandado em razão da especificidade da matéria).

Acerca de tais disposições constitucionais e infraconstitucionais, que instituem o Princípio da Legalidade Tributária, menciona lições de Roque Antônio Carrazza, referindo-se à lei como limitação ao exercício da competência tributária.

Afirma que, por força da delegação contida nos artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, para exigência do complemento do ICMS-ST tal competência tributária deveria ter sido outorgada aos Estados e DF pela Constituição Federal e estar regulamentada em Lei Complementar Federal. Diz 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).

Ressalta que em algumas ocasiões, o STF ao julgar a (indevida) instituição de ICMS ao arrepio do princípio da legalidade em matéria tributária, ressaltou a importância de que tal previsão estivesse contida em lei complementar e na Constituição Federal.

Conclui que não restam dúvidas quanto à integral improcedência da autuação, ora enfrentada, considerando que objetiva cobrar complemento de ICMS-ST, amparada unicamente no disposto no artigo 9º-A, § 1º, da Lei (BA) nº 7.014/96, o qual, por sua vez, não encontra amparo na CF/88, nem na LC nº 87/96, de forma que tal exigência não encontra amparo no princípio da legalidade em matéria tributária uma vez que a matéria demanda regulamentação em Lei Complementar Federal.

Afirma que nos termos do artigo 1º do Código Tributário do Estado da Bahia e dos artigos 1º e 2º, do RPAF/BA que determinam também a observância à CF/88, as leis complementares e aos princípios de direito, de rigor o cancelamento integral do auto de infração.

Também alega que não bastasse, na remota hipótese que se venha a entender pela legalidade na cobrança de complemento de ICMS-ST no Estado da Bahia, instituída pela Lei (BA) nº 14.183/19, que alterou a Lei (BA) nº 7.014/96, para incluir o artigo 9º-A na lei em comento (mas sem amparo em Lei Complementar Federal), de rigor pontuar que também não prospera a cobrança ora enfrentada, uma vez que incidente sobre fatos geradores ocorridos em momento anterior à edição da Lei (BA) nº 14.183/19, que passou a prever tal possibilidade.

Diz que se verifica da Lei (BA) nº 14.183, que inseriu o artigo 9º-A na Lei (BA) nº 7.014/96, esta foi publicada apenas em 13 de dezembro de 2019 (Doc. 05), sendo que seu artigo 6º expressamente consignou que sua vigência se deu apenas a partir da publicação do ato, ou seja, em 13/12/2019. Caso eventualmente considerada que a simples previsão em lei estadual possibilitaria a constituição do crédito tributário ora combatido, entende que esta apenas poderá reger as relações jurídico-tributária ocorridas em momento posterior à tal instituição, que, no caso, ocorreu apenas em 13/12/2019, devendo, ainda, serem observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, de forma que esta apenas seria viável a partir de 12/03/2020.

Cita os artigos 105 e 106, do Código Tributário Nacional (“CTN”) e diz que no mesmo sentido o artigo 144, do CTN, assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária dispondo que *“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.”*

Nesse sentido, destaca orientação firmada pelo STF ao reconhecer não apenas a necessidade de que a instituição de novos tributos pelos Estados esteja amparada pela Lei Kandir, mas também reiterar a necessidade de que se observe os princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

Por todo o exposto, requer seja cancelada a cobrança ora defendida por se reportar a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2017, ou seja, muito anteriores à publicação e entrada em vigor da Lei (BA) nº 14.183/19.

Conclui que tendo sido demonstrada a improcedência da exigência, vem requerer seja a Impugnação julgada procedente para (i) reconhecer, em caráter preliminar, a decadência parcial configurada com relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2017, e, no mérito, (ii) cancelar integralmente o auto de infração ora impugnado (e, por conseguinte, a penalidade aplicada), determinando o arquivamento do processo administrativo.

Requer, por fim, a conversão em diligência do julgamento, notadamente para que se confirme que o Impugnante apurou e pagou ICMS tempestivamente sobre as operações autuadas, de forma que não remanesçam dúvidas quanto à decadência parcial ocorrida com relação aos fatos geradores praticados entre janeiro e setembro de 2017, e apresenta pedido para realização de sustentação oral durante o julgamento do feito, nos termos do artigo 163, do RPAF/BA, e artigo 64, inciso III, do Regimento Interno do CONSEF/BA.

O Autuante José Valdemir Braga Santos presta informação fiscal às fls. 277 a 279 dos autos. Preliminarmente, afirma que o Auto de Infração foi lavrado em razão da falta de recolhimento do ICMS devido sobre as vendas realizadas pelo Defendente com base de cálculo superior ao valor pago anteriormente por antecipação no regime de Substituição Tributária.

Registra que não se questiona sobre o direito do contribuinte de solicitar restituição do ICMS-ST pago a mais em razão de ter efetuado vendas com base de cálculo inferior ao pago anteriormente por antecipação. Esse direito está explicitado no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, entretanto, o parágrafo 1º do citado artigo informa que o pedido de restituição implica renúncia ao regime de Substituição Tributária, devendo o Fisco exigir a diferença nos casos em que se verificar preços de vendas com valores superiores ao utilizado como base de cálculo presumida.

Informa que no Anexo A foram relacionadas todas as vendas efetuadas pelo Autuado em que o preço de venda foi superior ao preço utilizado como base de cálculo na entrada.

Diz que o Defendente também traz à baila a possibilidade da Decadência sobre o direito do Fisco em constituir o Crédito Tributário no período de janeiro a setembro de 2017.

Afirma que por decisão própria, no exercício de 2020, o Defendente renunciou ao regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI pedidos de restituição do ICMS-ST. Em assim sendo, a regra a ser aplicada ao caso em lide está no art. 173, I do CTN, em que, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Portanto, antes da decisão do contribuinte de renunciar ao regime de ST não existia débitos do imposto e/ou pagamentos a ser homologados pelo Fisco.

Ressalta que nessa linha de raciocínio, o CONSEF tem se pronunciado em diversos acórdãos no sentido de que, não existindo débito declarado e não pago não há o que ser homologado, aplicando-se a regra do art. 173, I do CTN.

Também destaca que a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96 é de cunho procedimental, regra esta que se aplica a processos novos e em curso, e não invalida a cobrança retroativa do tributo.

Registra que não havendo por parte do Autuado contestação sobre os valores lançados no Anexo A, que serviram de base de cálculo para a presente imputação fiscal e, não cabendo aos Autuantes a discussão sobre matéria de inconstitucionalidade da Lei, resta somente a alternativa de aplicar o ato normativo em vigor.

Diz que a imputação fiscal em lide tem como fundamento as regras impostas no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, ou seja, cobrança de ICMS NORMAL em razão da renúncia do contribuinte em permanecer sob a égide do regime de Substituição Tributária.

Pede a manutenção integral do presente Auto de Infração, conforme os valores inicialmente lançados.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Thais Correa da Silva, OAB-SP Nº 390.952.

VOTO

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, a infração apurada foi descrita 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 o levantamento acostado aos autos, que permite o seu entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, 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, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo 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 nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.

Em complemento, consta a informação de que o Autuado, com fundamento no art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema nº 201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO/SEI diversos pedidos de Restituição do ICMS, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária na forma do Anexo 1 do RICMS-BA, com base de cálculo do imposto inferior ao originalmente presumido.

Ao cotejar a legislação aplicável, constata-se que o requerente ao formalizar o pedido de restituição está sujeito às regras impostas no § 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o Fisco exigir a diferença apurada nos casos de vendas efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida.

Para melhor entendimento da matéria tratada neste PAF, vale reproduzir o que dispõem os arts. 9º e 9º-A da Lei nº 7.014/96, que foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19:

Lei nº 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.

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.

§ 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.

§ 2º Nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, a restituição somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

§ 3º O requerimento de que trata o caput deste artigo deve vir, também, acompanhado de demonstrativo com vinculação da nota fiscal de entrada à nota fiscal de saída, identificação das bases de cálculo adotadas e valores do imposto devido e cobrado.

§ 4º Deferido o pedido, a restituição do valor do indébito será realizada em parcelas mensais e sucessivas em número igual ao de meses em que ocorreram os pagamentos indevidos.

§ 5º A análise e deliberação do pedido de restituição pela Secretaria da Fazenda deverá ocorrer no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, contados do protocolo do requerimento.

O Defendente alegou que, quando da lavratura do Auto de Infração, o direito de a Autoridade Administrativa constituir os créditos tributários já havia decaído em relação os meses janeiro a setembro de 2017. Disse restar evidente que os fatos geradores referentes a tal período não mais poderiam ser objeto de análise na data da lavratura do Auto de Infração, para fins de lançamento do referido crédito tributário, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores autuados, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

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*”.

O entendimento que vem prevalecendo 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.

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, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito não declarado e não pago: Aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

O Autuante afirmou que por decisão própria, no exercício de 2020, o Defendente renunciou do regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI pedidos de restituição do ICMS-ST. Em assim sendo, a regra a ser aplicada ao caso em lide está no art. 173, I do CTN, em que, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Portanto, antes da decisão do contribuinte de renunciar ao regime de ST não existia débitos do imposto e/ou pagamentos a ser homologados pelo Fisco.

De acordo com a descrição dos fatos no presente Auto de Infração, o Autuado protocolou no SIPRO/SEI diversos pedidos de restituição do ICMS, alegando ter efetuado operações mercantis referentes à revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária, na forma do Anexo 1 do RICMS/BA. Neste caso, foram solicitadas restituições referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2017, nos valores discriminados à fl. 01 do PAF e esses valores estão sujeitos à conferência e homologação pelo Fisco.

Dessa forma, entendo que assiste razão aos Autuantes, considerando que no exercício fiscalizado, antes do pedido apresentado pelo Contribuinte renunciando ao regime de ST não existiam valores a serem homologados. A apuração por meio de conta corrente somente aconteceu em razão da solicitação do Defendente visando aplicar o disposto no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96.

Considerando que no levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, o que implica dizer inexistência de pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2017 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2022. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/08/2022, tendo como data de ciência 07/10/2022, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O Defendente apresentou o entendimento de que deve ser cancelada a cobrança ora defendida por se reportar a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2017, ou seja, muito anteriores à publicação e entrada em vigor da Lei (BA) nº 14.183/19.

Conforme destacado pelo Autuante, a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96 é de cunho procedimental, regra esta que se aplica a processos novos e em curso, e não invalida a cobrança retroativa do tributo. A imputação fiscal em lide tem como fundamento as regras impostas no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, ou seja, cobrança de ICMS NORMAL em razão da renúncia do contribuinte em permanecer sob a égide do regime de Substituição Tributária, solicitação que ocorreu com base no mencionado art. art. 9º-A da Lei 7.014/96.

Observo que se percebe nas alegações apresentadas em sua Impugnação, que o Autuado tem conhecimento de que ao apresentar pedido de restituição de ICMS ST relativo ao exercício de 2017, renunciou ao encerramento da tributação das mercadorias por ele comercializadas, por isso, no mencionado exercício, passou para o sistema normal de tributação, o que resultou na apuração do ICMS pela Fiscalização. Portanto, se aplica as regras utilizadas pelo Contribuinte para solicitar restituição no exercício fiscalizado.

O Defendente alegou que a despeito do quanto estabelecido, o artigo 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 cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal (“CF/88”).

Explicou que desde a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu o § 7º, no artigo 150, da CF/88, o contribuinte substituído possui direito a restituir o valor de ICMS-ST recolhido a maior quando o fato gerador presumido não vier a se concretizar. Tal garantia tem fundamento no ali disposto que, por um lado, possibilita aos entes tributantes a exigência antecipada de

tributo que se presume ser devido no futuro e, por outro, determina a “*imediata e preferencial*” restituição do imposto antecipado a maior.

Disse que o inverso (apto a possibilitar a cobrança de ICMS complementar quando o valor da operação for superior ao valor presumido utilizado no cálculo da antecipação) não foi previsto pela Constituição Federal, nem pela LC nº 87/96.

Em relação a esse questionamento do autuado observo que tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista na legislação deste Estado (§ 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96), e este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

O mencionado dispositivo legal ((§ 1º do art. 9º-A) permite 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.

Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu que em decorrência da renúncia pelo Contribuinte quanto ao encerramento tributário das operações fiscais do ano de 2017. Por decisão própria, no exercício de 2020, o Defendente renunciou ao regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI pedidos de restituição do ICMS-ST e não apresentou contestação sobre os valores lançados no Anexo A, que serviram de base de cálculo para a presente imputação fiscal.

Constata-se no demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 08 do PAF, foi indicando o resumo das operações por mês de competência: base de cálculo das entradas, base de cálculo das saídas e as diferenças mensais. O defendente não apresentou elementos suficientes para elidir o levantamento fiscal, nem comprovou o recolhimento do débito apurado.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto apurado em decorrência do pedido apresentado pelo Contribuinte de renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206900.0039/22-3, lavrado contra VIA S. A., devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 32.114,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA