

A. I. Nº - 206900.0049/22-9  
AUTUADO - VIA S. A.  
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS e CLEUDES CERQUEIRA DE FREITAS  
ORIGEM - DAT METRO – IFEP COMÉRCIO

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0156-06/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE REVENDA DE MERCADORIAS. IMPOSTO RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANEXO I DO RICMS/BA. PREÇO DE VENDA SUPERIOR AO ADOTADO NA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. Na forma da legislação vigente, restou comprovado que o contribuinte, ao formalizar o pedido de restituição fica sujeito as regras impostas do § 1º do artigo 9-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, sendo devida à exigência da diferença do imposto apurado nos casos de vendas efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida. Cálculos dos débitos apurados não impugnados. Falece competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do artigo 125 da Lei 3.956/81. Rejeitada a ocorrência de decadência parcial no lançamento. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 05 de setembro de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 56.750,71, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **002.001.001**. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2017.

Informam complementarmente os autuantes: “A empresa com fundamento no Artigo 9-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando com o Tema nº 201 do STF referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de RESTITUIÇÃO DO ICMS conforme abaixo especificados, alegando ter efetuado operações mercantis referente 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 do imposto inferior a originalmente presumida.

(...)

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

*Elaborada com base nos registros da EFD – Escrita Fiscal Digital do contribuinte, o demonstrativo apensado no ANEXO A, demonstra o valor das vendas com preço superior ao adotado como base de cálculo presumida na entrada da mercadoria, sendo a diferença objeto da imputação fiscal”.*

A autuada, por seus advogados devidamente constituídos nos termos do instrumento de fls. 53 a 57, apresentou **impugnação** ao lançamento constante às fls. 23 a 46, onde argumenta após reproduzir a infração e confirmar a tempestividade da peça apresentada, inicialmente, que do relato fiscal é possível constatar que a Fiscalização cobra, supostas “diferenças” de ICMS apuradas, 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.

Como questão prejudicial, invoca que consoante narrado, a acusação fiscal de falta de pagamento de complemento de ICMS-ST se reporta a fatos geradores supostamente ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2017.

Ocorre 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\$ 46.905,45, correspondente a 83% do montante lançado a título de ICMS (R\$ 56.750,71) e 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.

Aduz ter tal entendimento matriz no disposto do artigo 142 do CTN, reproduzido.

Ressalta 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 e justamente por tais premissas, o Legislador Complementar editou o artigo 150, § 4º, do CTN, através do qual fixou o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação (autolancamento), devidamente copiado.

Tendo apenas sido cientificada do Auto de Infração, que efetivou o lançamento ora combatido, em 07/10/2022, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos, que atingiu, como dito, os meses janeiro a setembro de 2017, tem como 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, supostamente devido pela ora

Impugnante, 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.

Frisa que de acordo com o tal dispositivo, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a Administração Pública tem o prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, para formalizar o crédito tributário, sendo que, expirado este lapso temporal sem que ele tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Diz ser de conhecimento que o ICMS é imposto cujo lançamento se dá por homologação, portanto, sujeito à regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, sendo de rigor pontuar que a acusação fiscal não se refere a supostos créditos indevidos apropriados, mas a acusa, literalmente, de recolhimento a menor de ICMS no período.

Não bastasse, infere 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, resumidamente, tem que a jurisprudência dos Tribunais Superiores frente ao tema, notadamente do STJ, está atualmente consolidada no sentido de que o prazo decadencial aplicável aos tributos e contribuições sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, onde se inclui o ICMS, é de cinco anos, aponta.

Vai adiante: no tocante à contagem do referido prazo, a regra a ser aplicada depende da situação envolvida, a saber:

Se o contribuinte realiza o pagamento do tributo/contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem se dará pela regra do § 4º, do artigo 150, do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador;

Caso o contribuinte apure o tributo/contribuição, mas não realiza qualquer recolhimento, nem apresenta a devida declaração ao Fisco, a contagem se dará conforme a regra do inciso I, do artigo 173, do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do respectivo fato gerador; e

Se o contribuinte apura o tributo/contribuição, não realiza qualquer recolhimento, mas apresenta declaração ao Fisco (GIA, por exemplo), segundo a jurisprudência atual, não se trata de prazo decadencial, mas, sim, prescricional e, por conseguinte, a contagem deve observar o regramento previsto no artigo 174, do CTN, ou seja, cinco anos a partir da data da constituição definitiva do crédito (entrega da respectiva declaração ao Fisco).

Assevera que nos casos em que, tal como o presente, o contribuinte realizou o pagamento do imposto, porém em valor inferior ao efetiva 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, cinco anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador, consoante assim já decidiu o STJ, na forma da Ementa do AGRESP 1044953, 1ª Turma, Ministro Relator Luiz Fux, DJU 03/06/2009, transcrita.

Invoca, de igual modo, o REsp 1651084/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 14/03/2017, DJe 20/04/2017, bem como os Acórdãos JfF 0044-02/22-VD, JfF 0407-06/21-VD e CJF 0381-12/17, copiados em suas Ementas.

Reputa inequívoco que, no presente caso, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data do fato gerador, é dizer, de observância ao termo inicial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Justifica tal posição, não apenas pela própria natureza da infração (que cobra “complemento” de ICMS-ST, cujo valor já fora antecipado pelo substituto), mas também considerando que, além disso, informou ao Fisco Estadual as operações realizadas (cuja informação foi adotada pela Fiscalização, que partiu da sua EFD para constituir o crédito ora enfrentado), apurando e pagando ICMS no período autuado (Doc. 04), de forma que, desde então, a Fiscalização dispunha das informações necessárias para constituir os créditos que entende devidos face a Impugnante, de forma que inconteste a aplicação da sistemática prevista pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Assim, nos termos do § 4º, do artigo 150, do CTN, há de ser reconhecida a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses janeiro a setembro de 2017, visto que, por inércia do Fisco, não foi realizado o lançamento no lapso temporal de cinco anos visando a constituição do crédito tributário em discussão, razão pela qual a autuação será cancelada com relação a tais períodos, conclui.

No mérito, discorre que a despeito do quanto estabelecido no artigo 9º-A da Lei (BA) 7.014/96, o lançamento 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.

Lembra que desde a edição da Emenda Constitucional 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, pois, 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.

Contudo, 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 Lei Complementar 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), na forma copiada.

Indica 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.

Menciona o fato de 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 in ocorrência 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.

Frisa 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.

Ademais, 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, copiando os artigos 146 e 155, da CF/88.

Aponta que, para um Estado introduzir 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.

E, no caso do ICMS, aponta que 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, trouxe em seus artigos 6º a 10 a regulamentação do regime de substituição tributária do ICMS, passível de instituição pelos Estados.

Advém que tais dispositivos da Lei Kandir (LC nº 87/96), assim como nenhum outro no mesmo nível hierárquico, não preveem a possibilidade de cobrança de ICMS-ST complementar dos contribuintes substituídos quando a base de cálculo utilizada para calcular o valor do ICMS antecipado (presumido) for inferior ao valor de venda efetivamente praticado, o que revela, já de início, que a cobrança de ICMS ora impugnada extrapola a competência do Estado na cobrança de ICMS, viola à reserva de lei complementar e, por conseguinte, ofende o princípio da legalidade tributária, previsto pelo artigo 150, inciso I da CF/88, e artigo 9º, inciso I, do CTN, na medida em que a cobrança de complemento de ICMS ora enfrentada, carece de competência constitucional e previsão em Lei Complementar Federal, como impõem os artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII, da CF/88, arremata.

Assevera que tal garantia igualmente encontra guarida pela Constituição Federal também de forma mais ampla, 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).

Traz lições de Roque Antônio Carrazza, referindo-se à lei como limitação ao exercício da competência tributária, em trecho reproduzido.

Fala não haver dúvidas, portanto, que em se tratando de cobrança de imposto decorrente de situações em que implementada a substituição tributária (relembrando que se trata de cobrança de complemento de ICMS de mercadorias sujeitas ao ICMS-ST, devidamente retido pelo substituto), não pode o Estado da Bahia deixar de observar as limitações impostas pela CF/88 ao poder de tributar, dentre eles, o princípio da legalidade em matéria tributária, que demanda a observância ao veículo introdutor da norma a depender da matéria regulamentada, de forma que não se pode concordar com a cobrança de ICMS, notadamente decorrente de situações de substituição tributária, sem que esteja também amparada em lei complementar federal.

Aduz 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.

Vê 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 do artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10, da LC nº 87/96).

Ressalta, inclusive, 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, de acordo com Ementas copiadas do RE 598677, Relator Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-085 Divulgado 04/05/2021 Publicado 05/05/2021 e ADI 6144, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2021, processo eletrônico DJe-176 divulgado em 02/09/2021 e publicado em 03/09/2021.

Assim, ao instituir a cobrança do complemento do ICMS em relação às operações sujeitas à substituição tributária, o Estado da Bahia extrapolou a competência outorgada pelo artigo 150, § 7º, da CF/88 e incorreu em violação ao princípio da legalidade em matéria tributária, uma vez que tal obrigação apenas poderia ser instituída se tivesse guarida em lei complementar federal, tendo em vista tratar-se de matéria abrangida pelas alíneas “a” e “b”, do inciso III, do artigo 146, e pelas alíneas “a”, “b”, “d” e “i”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, ambos da Constituição Federal, arremata

Portanto, sustenta não restarem 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.

Desta forma, nos termos do artigo 1º do COTEB 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, entende de rigor o cancelamento integral do Auto de Infração, e na remota hipótese que se venha a entender pela legalidade na cobrança de complemento de ICMS-ST no Estado da Bahia, instituída pela Lei 14.183/19, que alterou a Lei 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 14.183/19, que passou a prever tal possibilidade.

Verifica na Lei 14.183/19, 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, reproduzindo seu teor.

Em outras palavras, caso eventualmente considerada que a simples previsão em lei estadual possibilitaria a constituição do crédito tributário ora combatido, 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, destaca, de forma que esta apenas seria viável a partir de 12/03/2020.

Argui que os artigos 105 e 106, do CTN expressamente vedam a possibilidade de aplicação retroativa da legislação tributária, excetuando apenas as hipóteses de ato interpretativo (o que por certo não o é, considerando tratar-se de instituição de nova hipótese de cobrança de ICMS) e que ainda estejam pendentes de julgamento definitivo e desde que a novel legislação se mostre mais “favorável” ao contribuinte (hipótese também não configurada). Reproduz tais textos legais.

Se apegar ao artigo 144 do CTN, que 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*”.

Menciona que o artigo 24 do Decreto-Lei (Federal) nº 4.657/42 (denominado Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – “LINDB”) também assegura aos contribuintes que a revisão de atos administrativos, como ora requerido, deverá levar em conta “*as orientações gerais da época*”, o que também demonstra a impossibilidade de se cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos dois anos antes da edição da norma que instituiu tal previsão na Lei 7.014/96.

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, na forma do julgamento do RE 439796, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-051, divulgado em 14/03/2014 e publicado em 17/03/2014, cuja ementa transcreve em trechos.

Assim, por todo o exposto e também reiterados o artigo 1º do COTEB e artigos 1º e 2º do RPAF/BA, caso venha a ser superada a ofensa à legalidade e entendida pela possibilidade de cobrança de complemento de ICMS-ST com a edição da Lei 14.183/19, 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 14.183/19.

Diante de todo o exposto, considerando ter sido demonstrada a improcedência da exigência, vem requerer seja a presente Impugnação julgada procedente para reconhecer, em caráter preliminar, a decadência parcial configurada com relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2017, e, no mérito, 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 apurou e pagou ICMS tempestivamente sobre as operações autuadas, de forma que não remanesçam dúvidas quanto a decadência parcial ocorrida com relação aos fatos geradores praticados entre janeiro e setembro de 2017, e reitera seu 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.

**Informação Fiscal** prestada por um dos autuantes às fls. 299 a 301, esclarece ter sido o Auto de Infração lavrado em razão da falta do recolhimento do ICMS devido sobre as vendas realizadas pelo contribuinte com base de cálculo superior ao valor pago anteriormente por antecipação no regime da Substituição Tributária.

Não questiona sobre o direito do contribuinte de solicitar restituição do ICMS-ST pago a maior em razão de ter efetuado vendas com base de cálculo inferior ao pago anteriormente por antecipação, direito explicitado no artigo 9-A da Lei 7.014/96, entretanto, pontua que o § 1º do citado artigo informa que o pedido de restituição, implica na renúncia ao regime da 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.

Indica que no Anexo A, estão relacionadas todas as vendas efetuadas pela autuada em que o preço de venda foi superior ao preço utilizado como base de cálculo na entrada.

Em razão do argumento defensivo quanto a possibilidade da decadência sobre o direito do Fisco em constituir o crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2017, aponta que, por decisão própria, no exercício de 2020, o contribuinte renunciou ao regime da Substituição Tributária após protocolar pedidos de restituição do ICMS-ST.

Se posiciona no sentido de que a regra a ser aplicada ao caso em lide, está no artigo 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, uma vez que antes da decisão do contribuinte de renunciar ao regime da Substituição Tributária não existiam débitos do imposto, e ou pagamentos, a serem homologado pelo fisco.

Observa que nesta linha de raciocínio o próprio CONSEF tem se pronunciado em diversos Acórdãos, no sentido de que não existindo débito declarado e não pago não há o que ser homologado, então, a regra a ser aplicada é a do artigo 173, I do CTN.

Destaca também, que a norma imposta ao contribuinte no § 1º do artigo 9-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.

No mérito consigna não haver impugnação por parte da autuada sobre os valores lançados no Anexo A que serviram de base de cálculo para a presente imputação fiscal, não lhe cabendo a discussão sobre matéria de inconstitucionalidade da Lei, restando somente a alternativa de aplicar o ato normativo em vigor.

Em assim sendo, a imputação fiscal em lide, tem como fundamento as regras impostas no § 1º do artigo 9-A da Lei 7.014/96, ou seja, cobrança do ICMS-NORMAL em razão da renúncia do contribuinte em permanecer sob a égide do regime da Substituição Tributária.

Pugna pela manutenção integral do presente Auto de Infração, conforme lançado na inicial.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 30/01/2023 (fl. 303), e encaminhados a este relator em 13/04/2023 (fl. 303-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados apto para julgamento.

Registrada a presença da advogada da empresa, Dra. Thaís Correia da Silva, OAB/SP 390.952, para fins de sustentação oral, na qual reitera os termos de pedido que da acolhimento da prejudicial da decadência, no período de janeiro a setembro de 2017, afirmando ter pleno conhecimento do entendimento do órgão julgador.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma expressa em 02/09/2022, de acordo com o documento de fl. 05.

As planilhas analíticas e sintéticas que suportam a acusação se encontram às fls. 07 a 12 dos autos, e na mídia de fl. 13.

Já a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu de forma expressa em 04/10/2022, na forma do documento de fl. 15, encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico, acompanhado dos demonstrativos e elementos que o embasaram.



Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da autuação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da peça de impugnação apresentada.

Em relação ao argumento de existência de decadência parcial, aventada pela defesa, esclareço ser a autuação relativa a falta de recolhimento do ICMS.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “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, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era o de que prevalecia em tais hipóteses como a presente, tão somente a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas” (grifei).

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte

*declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.*

A Súmula 555 do STJ determina que “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. (Grifei).

Diante de tal enunciado, o STJ ratificou o entendimento de que aquilo que determina a regra de contagem do prazo decadencial é a existência ou não de entrega da declaração de débito pelo contribuinte ao Fisco. Ou seja, a aplicação da regra do prazo decadencial, quando envolve tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é determinada, não pela existência de pagamento antecipado, mas sim se há ou não declaração do débito pelo contribuinte.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago), caso dos autos e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento, hipótese esta que não se configura no presente caso.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetro pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Ou seja: não houve autolançamento, declaração nem recolhimento de qualquer parcela de imposto a tal título.

Ainda para a resolução da questão, posso tomar como paradigma o entendimento do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal (TARF), o qual, através de seu Pleno, em decisão de 02/12/2015, publicada em 11/12/2015, ao se deparar com tais situações, editou a Súmula 06/2015, a qual determina que *“Na hipótese de lançamento de ofício, a regra relativa à contagem do prazo de decadência é a disposta no art. 173, I, do CTN, independentemente de ter ocorrido pagamento parcial anterior do imposto”*.

Ou seja, desconsidera a existência ou não de qualquer pagamento de imposto, para aplicação da regra insculpida no artigo 173, inciso I, do CTN.

Note-se que no período autuado, antes do contribuinte formalizar o pedido de devolução do imposto, nada era devido ao Estado da Bahia. A partir da “renúncia” efetivada por única iniciativa e postulação do contribuinte ao regime da Substituição Tributária, consubstanciado pela formalização dos pedidos de restituição, é que as diferenças existentes passaram a ser devidas, seguindo o comando contido e determinado pela Lei 14.183/2019.

Em tais circunstâncias, vez não se trata de recolhimento a menor do imposto, mas da falta mesmo de recolhimento, consoante acima consignado, sequer lançamento do mesmo, à época dos fatos geradores inexistia qualquer valor devido de complementação, sendo que só a partir da mudança de critério de quantificação da base de cálculo, é que passou a ser cobrável o imposto residual ou complementar.

Clara, portanto, a aplicação do teor do artigo 173, inciso I, do CTN, o que deságua na rejeição do argumento defensivo posto.

Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal da empresa autuada, conforme inclusive registrado pelos autuantes, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a

emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD) e demais procedimentos fiscais.

Inexiste, pois, fundamentação fática ou jurídica robusta para amparar tal pedido.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326/RS, datada de 25/03/2021, a respeito de tal tema, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

Este julgador se encontra plenamente em condições, pois, de analisar e decidir o feito, sem que se faça necessária qualquer outra providência complementar ou acessória.

Analisando o **mérito**, constato não se tratar de tema novel a ser apreciado por esta Junta de Julgamento, à vista de outros aqui já realizados, a exemplo do que resultou no Acórdão JJF 0132-06/23-VD, julgado em 18/05/2023.

A autuada, lastreada na legislação estadual, especialmente no artigo 9-A da Lei 7.014/96, em consonância com o entendimento do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, que resultou no tema nº 201 daquela Corte, protocolou junto à SEFAZ/BA diversos pedidos de restituição de indébito de ICMS, discriminados à fl. 01, alegando ter efetuado operações



referentes a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária, nas quais as bases de cálculo do ICMS se apresentavam como inferiores às presumidas e previstas na legislação.

Tais pedidos dizem respeito a valores correspondentes a fatos verificados nos anos de 2016 (dezembro) e 2017 (janeiro a junho, agosto a dezembro), e de acordo com informação dos autuantes, teriam sido deferidos.

Em assim agindo a empresa autuada submeteu-se de plano às regras constantes no artigo 9-A, § 1º da Lei 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, restando ao Fisco o dever de exigir as diferenças apuradas nos casos de vendas com bases de cálculo superiores àquelas realizadas, com base em valores previstos e presumidas na legislação.

Por sua vez, diante do fato do levantamento ter sido realizado a partir das informações constantes na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento, cuja responsabilidade pela apresentação e dados ali contidos é de sua única responsabilidade, apresentam valores das vendas com preços superiores aos adotados como bases de cálculo presumidas nas entradas das mercadorias, sendo as diferenças o objeto da imputação fiscal.

Em relação ao argumento defensivo apresentado quanto a inconstitucionalidade da norma legal e ausência de Lei Complementar que dê amparo ao mencionado artigo da Lei 7.014/96, esclareço não ser este o foro competente para a sua apreciação, nos termos do artigo 125, incisos I e III da Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que assim reza:

*“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Em relação ao entendimento de que não seria cabível a cobrança do imposto correspondente às ocorrências anteriores à publicação da Lei 14.183/19, esta, de fato, somente produziu efeitos a partir do dia 13/12/2019.

Consoante se observa acima, o artigo 9-A consigna que 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, o que foi feito pelo autuado, que protocolou diversos pedidos de restituição nesta condição, significando dizer que, naquilo que lhe foi favorável, o autuado ignorou ou silenciou quanto a aplicação dos princípios da anterioridade e nonagesimal, diferentemente, portanto, daquilo que lhe foi desfavorável, conforme § 1º de tal artigo.

Isso significa dizer que a norma posta facultou a possibilidade de pleitear restituição por parte do contribuinte, estabelecendo, entretanto, condição para a renúncia ao encerramento da tributação, o que foi aceito pelo contribuinte autuado, tanto que o mesmo, ingressou com vários pedidos de restituição.

Portanto, não se trata de uma situação onde deve ser aplicado o princípio da anterioridade nonagesimal, já que se trata de uma condição opcional conferida ao contribuinte, razão pela qual deixo de acolher os argumentos defensivos quanto ao não atendimento a tal princípio.

Isso diante do fato de tal regra legal, especialmente o seu § 1º, concedeu ao Fisco o dever de realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte,

exigindo a diferença apurada nos casos em que se constataste preço de venda de mercadoria superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de substituição tributária, foi inserido pela Lei 14.183, de 12/12/2019, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/2019, e produzindo efeitos a partir da mesma data de publicação.

Não posso me alinhar ao entendimento de se tratar de norma procedimental, mas sim, norma material, que impõe ao contribuinte a obrigação de pagar a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, sendo, da mesma maneira, norma de direito material no sentido reverso, que cuida de direito material do contribuinte, que somente passou a tê-lo a partir dos efeitos da Lei 14.183, sendo, conforme informado na exordial do lançamento, os pleitos de restituição do imposto correspondentes a valores relativos a fatos verificados anteriormente, entre dezembro de 2016 e dezembro de 2017, exceto o mês de julho.

Nos termos em que realizados, os pleitos de restituição embasados no artigo 9-A da Lei 7.014/96 não deveriam ter sido deferidos, uma vez estarmos diante de situação que se reporta a direito material do contribuinte que somente passou a tê-lo a partir da vigência dos efeitos da Lei 14.183/19, ou seja, 13/12/2019. Não há que se falar, aqui, em norma procedimental, reforço.

Lembro que a restituição postulada diz respeito a valores correspondentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 2016, janeiro a junho e agosto a dezembro de 2017, consoante já relatado anteriormente.

O sujeito passivo, contudo, ao requerer tal restituição, de plano submeteu-se a norma contida no mencionado artigo 9-A, § 1º da Lei 7.014/96, ou seja, renunciou ao encerramento da fase de tributação por antecipação tributária, restando apenas e tão somente à Fiscalização o dever de exigir as diferenças apuradas nos casos de vendas com bases de cálculo superiores às presumidas.

Ou seja: o argumento do contribuinte apenas analisa a norma sob o aspecto que lhe convém e beneficia, que é o que se reporta a restituição dos valores pagos a maior, se esquecendo daquelas operações em relação às quais não teria recolhido o imposto devido no mesmo período.

Acaso prevalecesse a sua lógica defensiva, não poderia e/ou deveria postular pelas restituições pretendidas, uma vez inexistir qualquer sentido em aproveitar dispositivo legal para dar validade à parte que lhe beneficia e tentar invalidar a outra parte, que lhe impõe obrigação.

O fato de ter requerido junto a Administração Tributária Estadual o exercício de um direito, estribado em norma legal, há de ser tido como reconhecimento da validade a todo o texto legal, e não somente parte dele, que lhe interessa, especialmente se o pleito foi deferido e a restituição efetivada.

E mais: Ao renunciar ao regime da Substituição Tributária, as operações do contribuinte autuado passam a ser tidas como submetidas ao regime normal de tributação, o que afasta qualquer arguição defensiva quanto a inconstitucionalidade do regramento estadual, de violação ao princípio nonagesimal, ou a qualquer outro, pois nesta condição, o regramento já está perfeito e plena e legalmente vigente, o que desconstrói o argumento defensivo.

Diante dos expostos motivos, voto pela procedência do Auto de Infração, tal como lançado.

No mesmo sentido do esposado no presente voto, posso mencionar os Acórdãos JF 0045-05/23-VD JF 0051-05/23-VD e JF 0060-05/23-VD.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **206900.0049/22-9**, lavrado contra **VIA S. A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 56.750,71**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 06 de junho de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR