

PROCESSO	- A. I. N° 206900.0039/22-3
RECORRENTE	- VIA S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 ^a JJF n° 0133-03/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 21.11.2024

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0278-11/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO EFETIVADA SUPERIOR À PRESUMIDA. Con quanto tenha pertinência jurídica a discussão de que o instituto da substituição jurídica é matéria reservada à lei nacional de normas gerais do imposto e que, em se tratando de modificação de base imponível, a matéria é de direito material, a regra estadual é clara ao estabelecer que, acaso o contribuinte postule a restituição nos casos em que a base praticada seja inferior à estimada, também será devida a complementação do tributo em favor da Fazenda Pública na situação inversa, com efeitos retroprojetados. Incompetência deste Conselho para aferir inconstitucionalidades ou desbordamentos do campo material da lei ordinária. Decadência parcial afastada porque a inércia do sujeito ativo só poderia se configurar a partir do instante em que o indébito foi formalizado, pois antes o sujeito passivo nada devia ao Erário. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3^a JJF (Junta de Julgamento Fiscal) N° 0133-03/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/08/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 32.114,48, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei n° 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada na instância originária:

“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 n° 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema n° 201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário n° 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 I 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”.

A JJF apreciou a lide no dia 20/07/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos (fls. 305 a 313):

“VOTO

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defensor, 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 I 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 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.

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 I 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 procedural, 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 constitucionalidade 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 defensor 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.”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 382 a 406.

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 7/10/2022 (fl. 16). 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.

Afirma que no período alcançado pela autuação a empresa promoveu recolhimentos do imposto estadual na sistemática da substituição tributária (ST).

No mérito, argui 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) e que inexiste autorização em Lei Complementar Federal para a cobrança do ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal de 1988.

Acrescenta que isso se dá justamente porque a instituição da substituição tributária é opcional para os Estados, de forma que, caso determinado ente federado pretendesse cobrar ICMS nestes moldes, deveria fazê-lo com base na sistemática ordinária de tributação e não valendo-se da substituição tributária.

Argumenta 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 no § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal e no artigo 10 da LC nº 87/96).

Na hipótese de que se venha entender pela legalidade da cobrança do complemento através da Lei

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 artigos 105, 106 e 144 do CTN e em Decisão do STF, pugna pela irretroatividade da Lei nº 14.183/2019, no sentido de não afetar os fatos geradores ocorridos em 2017, porquanto a referida Lei foi publicada em 13/12/2019.

Fornece endereço para correspondências processuais e requer 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.

Por fim, pede deferimento.

No dia 08/03/2024, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com as seguintes anotações (fls. 442/443):

“(...)

Em face do exposto, na pauta de julgamento de 08/03/2024, a 1ª CJF decidiu requerer opinativo da PGE/PROFIS, para que se manifeste em relação à ocorrência ou não do fenômeno decadencial.

Solicita-se, igualmente, esclarecimentos sobre se a Lei que instituiu a redação do § 1º do art. 9º-A da Lei do ICMS/BA possui efeitos retroativos.

Finalizados os trabalhos, encaminhe-se os autos à Secretaria do Conseg, para a adoção das medidas pertinentes ao julgamento”.

No Parecer de fls. 417 a 419, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS ressalta que o art. 9º-A do RICMS/BA contém norma de natureza procedural, inexistindo qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento tributário, quando feito dentro do prazo decadencial. Com relação a este instituto, da decadência, aplicam-se os dispositivos contidos nos artigos 150, § 4º ou 173, I do CTN, caso a caso.

VOTO

Relativamente à decadência, a ciência da autuação ocorreu no dia 7/10/2022 (fl. 16) e as ocorrências autuadas são de 01 a 12/2017.

À época da ocorrência dos fatos geradores o contribuinte ainda estava submetido ao regime da substituição tributária e nada era devido ao Erário. Somente depois de a empresa pleitear a restituição, no ano de 2021 (fl. 01), se submetendo ao regramento do § 1º, do art. 9º-A da Lei do ICMS/BA, é que surgiram diferenças a recolher, sendo então tomadas as providências para constituição do crédito tributário via lançamento de ofício, o que se amolda às disposições do art. 173, I do CTN.

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

De fato, antes de o recorrente 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 norma da Lei nº 14.183/2019.

Não se está a tratar de recolhimento a menor do imposto, mas da falta mesmo de recolhimento. À época dos fatos geradores o valor devido de complementação era zero, sendo que só a partir de 2021 (ano em que foram elaborados os pedidos de restituição, conforme os números dos processos SIPRO de fl. 01) é que passou a ser exigível o imposto residual ou complementar.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia, com base no art. 147, I, “a” do RPAF.

O recorrente sustentou a impossibilidade de o legislador estadual dispor sobre a cobrança de complemento do ICMS (art. 9º-A, § 1º da Lei nº 014/96), matéria afeta à base imponível e

substituição tributária, que só poderia ser regulada, de acordo com o texto constitucional, por meio de lei complementar nacional.

Neste ponto, cabe ressaltar que a este órgão não compete o controle de constitucionalidade nem a negativa de eficácia à norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF.

Como último argumento de mérito, o recorrente 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 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.

Alinho-me com o posicionamento externado pela 4ª JJF no julgamento do PAF 206900.0009/22-7, de idêntico teor ao do presente, segundo o qual:

“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 procedural, 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 transscrito, com grifos da relatoria:

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

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

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

E continua o eminentíssimo Relator do precedente, dando sequência ao entendimento em torno da questão relacionada a irretroatividade 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 esquadrão da ST”“.

Ademais, devemos seguir as mesmas conclusões apresentadas anteriormente, considerando, mais uma vez, a impossibilidade jurídica de os órgãos de julgamento administrativo negarem validade, vigência e eficácia a comandos expressos de Lei do Estado da Bahia.

No dia 08/03/2024, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com as seguintes anotações (fls. 442/443):

“(…)

Em face do exposto, na pauta de julgamento de 08/03/2024, a 1ª CJF decidiu requerer opinativo da PGE/PROFIS, para que se manifeste em relação à ocorrência ou não do fenômeno decadencial.

Solicita-se, igualmente, esclarecimentos sobre se a Lei que instituiu a redação do § 1º do art. 9º-A da Lei do

ICMS/BA possui efeitos retroativos.

Finalizados os trabalhos, encaminhe-se os autos à Secretaria do CONSEF, para a adoção das medidas pertinentes ao julgamento”.

No Parecer de fls. 417 a 419, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS ressaltou que o art. 9º-A do RICMS/BA contém norma de natureza procedural, inexistindo qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento tributário, quando feito dentro do prazo decadencial. Com relação a este instituto, da decadência, aplicam-se os dispositivos contidos nos artigos 150, § 4º ou 173, I do CTN, caso a caso.

Com respeito ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo autuado, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999, especialmente aqueles atinentes ao Domicílio Tributário Eletrônico.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Ilustre Relator para, com toda a vênia, divergir do seu entendimento.

Prejudicialmente ao mérito, no que diz respeito à decadência, entendo que possui razão a Recorrente quando sustenta que, pelo fato de ter sido cientificada do Auto de Infração em 07/10/2022, se operou a decadência em relação ao período de janeiro a setembro de 2017, por força do quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Conforme se depreende da descrição da infração, foi constatado que houve, sob o regime da substituição tributária, o recolhimento, ainda que parcial, do ICMS em relação às operações em exame. Tanto houve recolhimento parcial que o crédito constituído se refere a uma complementação do imposto em razão de ter se verificado que o valor das vendas foi superior ao adotado como base de cálculo presumida pelo substituto. Diante isso, é perfeitamente aplicável, à situação em exame, o quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Art. 150. 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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será él de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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.

Para além disso, conforme mesmo observado pelos Autuantes, a autuação foi feita com amparo nos registros EFD-Escrita Fiscal Digital do contribuinte, de modo que houve a devida declaração das operações, o que corrobora que não houve desconhecimento por parte do Fisco sobre as atividades, relativas ao lançamento, passíveis de homologação, caso em que se poderia defender a aplicação do artigo 173, I do CTN.

Assim, tendo em vista que, nos presentes autos, não restou constatado, em nenhum momento, a má-fé da Recorrente e que ela, de fato, foi cientificada do lançamento em 07/10/2022 (fl. 16), concluo, com fulcro no artigo 150, § 4º do CTN, que houve a decadência do direito do Estado da Bahia de constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a setembro de 2017.

Destaco que, em situação similar à presente, envolvendo o mesmo contribuinte, a 2ª CJF, através do Acórdão CJF N° 0377-12/24-VD, cuja ementa foi abaixo reproduzida, reconheceu a decadência de parte do período autuado por entender aplicável o quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

**2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0377-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. 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. **Acolhida a preliminar de decadência de janeiro a junho de 2017, conforme o art. 150, § 4º do CTN.** Indeferido o pedido de diligência fiscal. O art. 9º-A da Lei nº 14.138/19 se trata de norma procedural. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PROVIDO EM PARTE.** Vencido o voto do relator quanto ao mérito. Decisão por maioria.

Em relação ao mérito, a Recorrente argumenta a impossibilidade de se realizar a cobrança de ICMS por extrapolar a competência do Estado, outorgada pela Constituição Federal, violar a reserva de lei complementar (artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII, da CF/88) e, consequentemente, ofender o princípio da legalidade tributária, previsto pelo artigo 150, I, da CF/88 e pelo artigo 9º, inciso I, do CTN.

Em relação a essa linha argumentativa, concordo com o Relator que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99.

Todavia, no que diz respeito ao argumento de que não é possível cobrar complemento de ICMS em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 14.183/19, publicada em 13 de dezembro de 2019, que inseriu o artigo 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/91, diferente do Relator, entendo que também possui razão a Recorrente.

Da leitura do § 1º, do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96, resta clara que a sua disposição possui natureza de direito material, e não procedural como conclui o parecer da PGE/PROFIS de nº 2024050554-0.

Em matéria tributária, conforme nos ensina o professor José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário. 2. ed. 1999, p. 82-83), o direito material se diferencia do direito procedural, na medida em que ele “*regula a existência orgância do tributo, ou seja, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária com relação ao seu objeto, aos seus titulares – sujeitos ativo e passivo – e à sua configuração estrutural*”. Assim, o Direito Tributário Material se debruça sobre “*o poder tributário e a sujeição respectiva, a sua limitação no espaço, o objeto (“fato gerador”) do tributo, sua avaliação e medida, o crédito tributário e o Direito Tributário Penal*”. O Direito Procedimental, por sua vez, dedica-se a tratar sobre os procedimentos referentes as atividades de lançamento, de fiscalização, cobrança e arrecadação do crédito tributário.

Pelo fato de o § 1º, do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96 estabelecer que a realização do pedido de restituição implicará na renúncia ao encerramento da tributação e, consequentemente, na possibilidade, até então não prevista, de constituição e de cobrança do ICMS quando a base de cálculo real for superior a presumida, resta evidente, no meu entender, com o devido respeito aos entendimentos em sentido diverso, que ele abriga disposição com natureza de direito material.

Importante destacar que o contribuinte não passou a ter direito à restituição do ICMS pago a maior no regime da substituição tributária apenas com a vigência art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96.

Com a Emenda Constitucional nº 3/93 foi inserido o § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal, que prevê que “*a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”.

No mesmo sentido a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 10, *caput*, determina que “*é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar*”.

O Supremo Tribunal Federal, em 2016, quando do julgamento do RE 593.849, julgado em sede de repercussão geral (Tema 201), alterou o entendimento esposado no bojo da ADI 1.851 de que

somente é possível o pedido de restituição do imposto quando o fato gerador presumido não ocorrer. Passou o STF a entender, em interpretação conforme à Constituição, que é assegurado ao contribuinte a restituição do imposto recolhido a maior quando o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que inclui situações em que o fato gerador efetivo se realiza de forma diversa daquela presumida.

Conforme reconhecido pelo STF, a previsão, **já existente no ordenamento jurídico**, do direito à restituição por parte do contribuinte contempla os casos em que o imposto é recolhido, sob o regime da substituição tributária, através de base de cálculo presumida superior à base de cálculo efetiva.

Ainda que se entenda que o julgamento do STF pôs fim ao encerramento da tributação por substituição, o que autoriza, por outra via, a cobrança do ICMS complementar em caso de recolhimento à menor por parte do substituto, é certo que a permissão para essa cobrança, no caso do Estado da Bahia, somente passou a existir com o advento do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96, motivo pelo qual, por razões de segurança jurídica, a exigência do ICMS nos moldes nesse dispositivo delineados, somente pode ocorrer em relação aos fatos geradores ocorridos após a sua vigência.

Ou seja, ao contrário do direito do contribuinte à restituição, que já era garantido no ordenamento, a autorização para a cobrança do ICMS complementar inexistia até o surgimento do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96, razão pela qual, dada a natureza de direito material da previsão que abriga, descabe se falar na retroação de seus efeitos, por força dos artigos 105, 106 e 144 do CTN.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, concluindo pela improcedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206900.0039/22-3, lavrado contra **VIA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para pagar o imposto no valor de **R\$ 32.114,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Camila Magnavita da Fonseca Camargo, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILo REIS LOPES – RELATOR

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS