
PROCESSO	- A. I. N° 206900.0010/22-5
RECORRENTE	- VIA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0182-03/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/10/2024

2ª 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.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário previsto no art. 169, I, aliena “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 14/06/2022, referente à exigência de R\$ 26.506,41 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 referentes 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 I do RICMS-BA, com base de cálculo do imposto inferior ao originalmente presumido.

A Decisão recorrida julgou Procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

VOTO

“O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, foram fornecidas ao Defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, 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 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 à 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 junho 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 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 14/06/2022, tendo como data de ciência/leitura 08/07/2022, 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 de 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 inexistir 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, 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.

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 do 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. 09 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.

No Recurso Voluntário de fls. 270 a 295, o Recorrente, após discorrer sobre a tempestividade e cabimento, argui a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a junho de 2017, por força do art. 150, § 4º do CTN, por considerar que a acusação fiscal se refere a falta de pagamento de complemento de ICMS-ST e o autolançamento é competência do Fisco, sendo este o responsável pela apuração da existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido não decorrentes de fraude, dolo ou simulação.

Destaca que apenas foi cientificada do Auto de Infração, que efetivou o lançamento ora combatido, em 08/07/2022, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, que atingiu, como dito, os meses janeiro a junho de 2017.

Afirma que não se sustenta o posicionamento constante no acórdão recorrido de que a Recorrente, ao formalizar o pedido de restituição, passa a estar sujeita às regras impostas no § 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, ante a renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária.

Sobre esse ponto, assevera que “não apenas pela própria natureza da infração (que cobra da Recorrente “complemento” de ICMS-ST, cujo valor já fora antecipado), mas também considerando que, além disso, a Recorrente informou ao Fisco Estadual as operações realizadas (cujas informações foram adotadas pela d. Fiscalização, que partiu da EFD da Recorrente para constituir o crédito ora enfrentado), apurando e comprovadamente pagando ICMS no período autuado, de forma que, desde então, a d. Fiscalização dispunha das informações necessárias para constituir os créditos que entende devidos face a Recorrente, pelo que inconteste a aplicação da sistemática prevista pelo artigo 150, § 4º do CTN.”

No mérito, defende a impossibilidade de cobrança de complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar.

Afirma que, segundo consta do relato do Auto de Infração, a d. 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 Recorrente débito de ICMS decorrente de suposta falta de pagamento de ICMS sobre operações de venda de determinadas mercadorias, circunstância que contraria o princípio da estrita legalidade (ou tipicidade tributária), na medida em que inexiste autorização em Lei Complementar Federal para cobrança de ICMS sobre tais bases.

Sustenta que, 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, sendo este o caso dos autos.

Complementa afirmando que *“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 estivesse 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.”*

Salienta ainda que não vinga a conclusão de que a Recorrente, ao formalizar o pedido de restituição estaria sujeita às regras impostas no § 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, por entender que somente se renuncia a direitos, jamais deveres (dever de arrecadar do Contribuinte), asseverando que *“ainda que fosse, hipoteticamente, possível que a Recorrente renunciasse ao seu dever, a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança remanesceriam, considerando que a exigência do artigo 9º-A, § 1º, da Lei (BA) nº 7.014/96 não encontra guarida na lei ou na CF/88.”*

Insiste que o acolhimento dos pedidos elencados em sede recursal não representa afronta às disposições do artigo 125, incisos I e III do CTE/BA, mas sim configura hipótese de apreciação e provimento por esta C. Câmara, como, caso acolhido, encontrará guarida no artigo 1º do CTE/BA e dos artigos 1º e 2º do RPAF/BA.

Em seguida, sustenta tese no sentido da impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) nº 14.183/19, por considerar que esta, ao disciplinar a inserção do artigo 9º-A na Lei (BA) nº 7.014/96, somente o fez pela publicação em 13 de dezembro de 2019, 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.

Aduz que os artigos 105 e 106, do Código Tributário Nacional 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).

Cita precedente veiculado no Acórdão JJF nº 0045-05/23-VD, proferido no julgamento de Impugnação nos autos nº 206900.0019/22-2, JJF nº 0285-04/22NF-VD e RE 439796, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-051 Divulg 14-03-2014 Public 17-03-2014.

Requer o cancelamento da 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.

Protesta pela realização de diligência nestes autos para que sejam confirmados os pontos arguidos, em especial, o recolhimento, ainda que supostamente parcial, de ICMS com relação ao período autuado, como autoriza o artigo 137, inciso I, alínea “a” do RPAF/BA.

Pugna, ao fim, pelo conhecimento e provimento integral do Recurso, para: **(i)** reconhecer, em caráter preliminar, a decadência parcial configurada com relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho 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.

Os autos retornaram conclusos, e, estando conforme, solicitei a inclusão em pauta.

Registrada a presença da advogada Sra. Thaís Correa da Silva na sessão de videoconferência que acompanhou o julgamento.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto à parte não decaída)

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, "b" e art. 171, ambos do RPAF/99).

Passo a enfrentar a preliminar de decadência da autuação referente ao período de janeiro a junho de 2017, cuja ocorrência foi sustentada pelo Recorrente com base no art. 150, § 4º do CTN, por considerar que a acusação fiscal se refere a falta de pagamento de complemento de ICMS-ST e o autolançamento é competência do Fisco, sendo este o responsável pela apuração da existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido não decorrentes de fraude, dolo ou simulação.

Sobre o ponto, assim registrou a decisão recorrida:

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 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 14/06/2022, tendo como data de ciência/leitura 08/07/2022, 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.

Vê-se que não há discordância quanto aos marcos de cientificação do Recorrente referenciados

no Auto de Infração, ocasião em que se efetivou o lançamento ora combatido, ou seja, 08/07/2022, sendo firme, por outro lado, a divergência quanto à perfeita delimitação da norma legal incidente para o caso em concreto.

Em face do quanto discutido, entendo que a decisão de piso não se pautou adequadamente aos marcos fixados no entendimento firmado pela Procuradoria Geral do Estado por meio da sua Procuradoria Fiscal no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, que esclarece a contagem do 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, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, inexistindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nestes termos, entendo que deve ser aplicada a referida regra estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN, que considera que a contagem do prazo decadencial é a partir da data da ocorrência do fato gerador e, considerando que a cientificação pelo autuado da notificação fiscal só ocorreu em 08/07/22, já havia decaído o direito do Fisco Estadual de efetuar lançamento tributário para fatos geradores anteriores a esta data, razão pela qual deverão ser excluídos da autuação os valores relacionados aos períodos de janeiro/2017 a junho de 2017, nos termos da planilha abaixo:

OCORRÊNCIA	VL REMANESCENTE
Jan/17	2.193,69
Fev/17	2.818,00
Mar/17	2.947,11
Abr/17	2.012,57
Mai/17	1.246,91
Jun/17	1.492,57
TOTAL	12.710,85

Quanto ao mérito, passo a analisar o remanescente da autuação. Das teses elencadas pelo Recorrente, considerando não haver relação de subsidiariedade, passo a enfrentar aquela, referente à impossibilidade de exigir complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a edição da Lei nº 14.183/19, de 12/12/19, com publicação no DOE de 13/12/19, cuja plausibilidade me é aparente.

Sobre o ponto, entendo ser imanente ao próprio processo legislativo ordinário a aplicação dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, de modo que não se pode atribuir, conforme destacado no acórdão em vergaste, que a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 é de cunho meramente procedural para que possa alcançar fatos ocorridos e faticamente consolidados, como se validassem a cobrança retroativa do tributo.

No caso em apreço, a imputação fiscal em lide tem como fundamento as regras impostas no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, “*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. 9º-A da Lei nº 7.014/96*”, fato que daria ensejo à persecução dos valores que supostamente estariam em desacordo com a sistemática adotada.

Como literalmente se observa do citado dispositivo normativo, há clara autorização ao contribuinte, “*que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária a apresentar pedido de restituição*”, nos moldes do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/76, acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, **seus efeitos são a partir de 13/12/19, senão vejamos:**

“Art. 9º-A. - O contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição.

Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

§ 1º O pedido de restituição de que trata o caput deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço

de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.”

Registro que, em casos semelhantes, 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0298-04/22NF-VD, ACÓRDÃO JJF Nº 0200-04/23-VD e ACÓRDÃO JJF Nº 0285-04/22NF-VD, de mesmas partes e mesmo conteúdo infracional imputado, houve manifestação neste mesmo sentido da lavra do D. Julgador João Vicente Costa Neto, ainda que vencida, sendo externada posição com a qual integralmente coaduno, pelo que registro como parte integrante deste voto:

“Como está posto na nota do artigo 9º-A da Lei 7.014/76[7.014/96], que trata do ICMS no Estado da Bahia, acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, com publicação no DOE de 13/12/19, com base na disposição do artigo 6º da citada lei de alteração, os efeitos são a partir de 13/12/19, restando, então, ao meu entender, procedente a arguição do sujeito passivo da impossibilidade de exigir complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a edição da Lei 14.183/19, vez que, esta foi publicada em 13 de dezembro de 2019, ou seja, há de excluir da autuação qualquer cobrança de valor complementar de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/12/19.

Não coaduno, portanto, com o entendimento do i. Relator, para rechaçar a arguição de improcedência do sujeito passivo, relativo as datas de ocorrências anteriores a 13/12/19, de que o autuado protocolou diversos pedidos de restituição por praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, com data de ocorrência anterior a 13/12/2019, 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.

Pois, não obstante não ter percebido, na leitura do relatório, que a Secretaria da Fazenda da Bahia teria concedido qualquer dos pedidos de restituição dos valores pagos de antecipação ou substituição tributária anteriores a 13/12/19 nos moldes do artigo 9º-A da Lei 7.014/76, vejo que um “erro não justifica outro erro”.

O fato é que a norma que autoriza ao contribuinte, “que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária a apresentar pedido de restituição”, nos moldes do artigo 9º-A da Lei 7.014/76, acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, seus efeitos são a partir de 13/12/19.

Como bem destacou o sujeito passivo, na peça de defesa, o art. 144, do CTN, assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, ao dispor que O lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ao meu sentir, isso quer dizer que os pedidos de restituições nos moldes do artigo 9º-A da Lei 7.014/76, deve relacionar a operações ocorridas a partir de 13/12/2019. Pedidos de restituições de pagamento de imposto por antecipação ou substituição tributária, relativos a datas de ocorrência de operações anteriores a 13/12/2019, deve seguir a orientação vigente à época dos fatos, que não a do artigo 9º-A acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019 e, por conseguinte, as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, nas situações em que o valor da operação de venda praticada pelo contribuinte substituído dar-se por valor inferior ao da base de cálculo presumida (MVA x alíquota) adotada pelo substituto, com espeque no § 1º do citado artigo, deve relacionar a fatos ocorridos a partir de 13/12/2019, com base na disposição do artigo 6º da citada lei de alteração.”

Logo, sou pela exclusão da autuação das cobranças remanescentes relacionadas ao valor complementar de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/12/2019. Com o acatamento da referida tese, entendo que a análise das demais restam prejudicadas.

Do exposto, após o acolhimento da decadência exposta, no valor remanescente, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para tornar o Auto de Infração IMPROCEDENTE, pelos motivos destacados.

VOTO VENCEDOR (Quanto à parte não decaída – julho a dezembro de 2017)

Com a devida *venia*, divirjo parcialmente da decisão do ilustre Relator, que proveu o Recurso Voluntário e julgou improcedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 26.506,41 de ICMS, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 002.001.001: *Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referentes 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 I do RICMS-BA, com base de cálculo do imposto inferior ao originalmente presumido.

Nossa divergência limita-se tão-somente ao mérito da decisão do voto condutor pelo qual, quanto ao valor remanescente de R\$ 13.795,56 (R\$ 26.506,41 – R\$ 12.710,85, decaído), acolheu a tese recursal da impossibilidade de exigir complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei nº 14.183/19, diante dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, por não concordar com o entendimento de que a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 é de cunho meramente procedural para que possa alcançar fatos ocorridos e faticamente consolidados, de modo a validar a cobrança retroativa do tributo.

Porém, nossa discordância ao mérito do voto condutor decorre do parecer jurídico da PGE/PROFIS de nº 2024050554-0, conforme consulta realizada pela CJF deste CONSEF em Processo Administrativo Fiscal de idêntica matéria e sujeição passiva, relativa à possibilidade de cobrança e, outrossim, de restituição, do complemento do ICMS-ST pelo Fisco quando base de cálculo da operação praticada pelo contribuinte for menor ou maior que a base de cálculo fixada normativamente, como disposto no artigo 9º-A na Lei nº 14.138/19, tendo o referido PARECER PROFIS-NCA-JAM assim opinado:

[...]

Entretanto, com a modificação da jurisprudência, no estrado do Tema 201, restou assentado a possibilidade à restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais pelo contribuinte, no regime de substituição tributária para a frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for superior à presumida normativamente, sedimentando-se, por assimetria, de forma lógica, a possibilidade do Estado cobrar a diferença, quando a base for inferior.

Assim, sobreveio o artigo 9º - A na Lei (BA) nº 14.138/19, em que se estabeleceu o procedimento para o pedido de restituição administrativa pelo contribuinte e, igualmente, o dever do Fisco de realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, exigindo-se às diferenças apuradas 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.

Neste aspecto, observa-se tratar o artigo 9º-A da Lei nº 14.138/19 de norma absolutamente procedural, cujo conteúdo apenas buscou um ajuste normativo ao novo cenário jurisprudencial (Tema 201), criando-se um requerimento para Pedido de Restituição pelo contribuinte e, na mesma toada, uma obrigação do agente público de fiscalizar as Empresas que propuseram o pedido de restituição do ICMS-ST.

Patente, assim, que a norma acima exposta em nada inovou no ordenamento, não se colocando, desta forma, como norma definidora de qualquer marco temporal para restituição e, tampouco, para cobrança da diferença do ICMS-ST pelo Estado, aplicando-se, destarte, as normas definidoras da decadência (Art. 150 e 173 do CTN), caso a caso.

Diante dessa premissa, da natureza procedural da norma esculpida no art. 9º - A na Lei (BA) nº 14.138/19, não existe, nem poderia existir, qualquer determinação que vede à fiscalização poder exigir o complemento de ICMS-ST somente quando do efetivo pedido de restituição realizado pelo contribuinte, por se tratar de direito potestativo do Estado a possibilidade do lançamento, quando realizado dentro do prazo decadencial para fazê-lo.

Em verdade, o que a norma do art. 9º-A na Lei (BA) nº 14.138/19 definiu, num reforço da efetiva consequência lógica do pedido de restituição, é que as demais operações realizadas pelo contribuinte ficarão sujeitas à possibilidade de fiscalização e, porventura, cobrança do complemento do ICMS-ST, quando dentro do prazo de decadência.

Pensar diferente, por óbvio, seria criar norma material sobre lançamento tributário, cujo conteúdo deve estar adstrito somente à Lei Complementar (art. 146 da CF/88).

Logo, por conseguinte, não entendemos existir qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento, quando feito dentro do prazo decadencial.

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/ NCA para análise.

Diante de tais considerações, alinho ao entendimento esposado no Parecer Jurídico da PGE de nº 2024050554-0, acima transscrito, de que o art. 9º-A da Lei nº 14.138/19 se trata de norma procedural, decorrente do ajuste normativo ao novo cenário jurisprudencial (Tema 201),

inexistindo qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento dentro do prazo decadencial.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no valor de R\$ 13.795,56, inerente aos meses de julho a dezembro de 2017, nos moldes do lançamento original.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0010/22-5, lavrado contra **VIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.795,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (quanto à parte não decaída – julho a dezembro de 2017) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO (quanto à parte não decaída – julho a dezembro de 2017) – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, Henrique Silva de Oliveira e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR/VOTO VENCIDO
(quanto à parte não decaída – julho a dezembro de 2017)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR
(quanto à parte não decaída – julho a dezembro de 2017)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS