

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 206900.0015/22-7
<b>RECORRENTE</b>	- VIA S.A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0129-06/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT NORTE / IFEP NORTE
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 10/01/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0454-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. Acolhida a decadência no que diz respeito ao período de janeiro a junho de 2017, com fulcro no artigo 150, § 4º do CTN. Afastadas as alegações de ilegitimidade do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96 pois 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 e no artigo 125 do COTEB (Lei nº 3.956/81). O § 1º, do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer que a realização do pedido de restituição implicará na renúncia ao encerramento da tributação e, consequentemente, na possibilidade de constituição e de cobrança do ICMS quando a base de cálculo real for superior a presumida, abriga disposição que possui natureza de direito material, e não procedural como conclui o Parecer da PGE/PROFIS de nº 2024050554-0. Ao contrário do quanto consignado na decisão recorrida, 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. O ordenamento jurídico já resguardava esse direito no § 7º do artigo 150 da CF, bem como no artigo 10, *caput*, da Lei Complementar nº 87/96, o que foi referendado pelo STF no julgamento RE 593.849, julgado em sede de repercussão geral (Tema 201). Ainda que se entenda que o julgamento do Supremo 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, por força dos artigos 105, 106 e 144 do CTN, como mesmo sustentado pelo contribuinte. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 6ª JJF Nº 0129-06/23-VD, que julgou Procedente a Auto de Infração em tela, lavrado em 20/06/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 28.108,73, acrescido de multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios (01 a 12/2017).

Complementam os Autuantes o seguinte:

*"A empresa com fundamento no Artigo 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando 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 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.*

**SIPRO**

098420/2020-9 11/2016  
098420/2020-9 12/2016  
098420/2020-9 1/2017  
098420/2020-9 2/2017  
098420/2020-9 3/2017  
098420/2020-9 4/2017  
098420/2020-9 5/2017  
098420/2020-9 6/2017  
098420/2020-9 7/2017  
098420/2020-9 8/2017  
098420/2020-9 9/2017  
098420/2020-9 10/2017  
098420/2020-9 11/2017  
098420/2020-9 12/2017

*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 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.*

*Elaborado 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 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 17/05/2023 (fls. 234 a 238) e concluiu pela Procedência da autuação com amparo nos fundamentos a seguir descritos:

**"VOTO**

*Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*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. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o total do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o total recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, de que não se está a tratar nos presentes autos.*

*Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Em se tratando de obrigação acessória, não há o que homologar, o lançamento ocorre de ofício.*

*Verifica-se, no sistema informatizado denominado INC desta Secretaria da Fazenda, que no exercício 2017 o*

impugnante somente efetuou recolhimentos de “Taxes de Incêndio e Outras – Bombeiros”, pelo que não há que se falar em decadência no que concerne ao ICMS.

A ciência da lavratura ocorreu no dia 08/07/2022, conforme a Mensagem DT-e de fl. 16, e o primeiro período autuado foi janeiro de 2017, ainda no prazo de que trata o art. 173, I do CTN.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes no PAF. Indefiro o pedido de realização de diligência, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No mérito, trata-se de lançamento de ofício lavrado para formalizar a constituição de crédito tributário, sob a acusação de falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

O defensor, com fundamento no art. 9º-A da Lei 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 de indébito de ICMS, discriminados à fl. 01, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revendas de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição, com bases de cálculo inferiores às presumidas.

Os pleitos de restituição são concernentes a valores relativos a fatos verificados entre 11/2016 e 12/2017. Segundo os autuantes, foram deferidos e não estão em questionamento neste Auto de Infração.

O sujeito passivo, ao formalizar os requerimentos de restituição, submeteu-se de imediato às regras impostas no art. 9º-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 às presumidas.

Os levantamentos, com base na EFD (Escrituração Fiscal Digital), espelham os 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.

As argumentações defensivas atinentes à inconstitucionalidade e à ausência de Lei Complementar que dê amparo ao art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96 não podem ser apreciadas neste foro, pois se trata de norma emanada de autoridade superior (contida no art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96), em relação à qual assim dispõe o art. 167 do RPAF/99:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

- I - a declaração de inconstitucionalidade;
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida;
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.

O autuado assinalou a impossibilidade de cobrar imposto relativo a ocorrências anteriores à publicação da Lei 14.183/19, que instituiu o art. 9º-A na Lei 7.014/96, com efeitos a partir de 13/12/2019. Os fatos fiscalizados ocorreram entre 01 e 12/2017.

Segundo alegou, com fulcro em jurisprudência, nos artigos 105/106 e 144 do CTN e de acordo com o princípio da anterioridade nonagesimal, somente haveria que se falar em sua aplicação a partir de 12/03/2020.

Nos termos do art. 144 do CTN:

“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”.

Segundo o art. 9º-A da Lei do ICMS/BA:

“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 referido artigo, especialmente o seu § 1º, que deu ao Fisco o poder/ dever de realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, exigindo 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, foi inserido pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019.

Ao contrário do que alegou o auditor que prestou a informação fiscal, não se trata de norma procedural, mas 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. Entretanto também é norma de direito material no sentido reverso, ou seja, cuida de direito material do contribuinte, que somente passou a tê-lo a partir dos efeitos da Lei nº 14.183 (13/12/2019). Os pleitos de restituição são concernentes a valores relativos a fatos verificados anteriormente, entre 11/2016 e 12/2017.

Ou seja, o autuado, com base no art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96, cuja vigência somente teve início a partir dos efeitos da Lei nº 14.183 (13/12/2019) pleiteou benesse que, de acordo com o Direito Intertemporal, ainda não tinha (restituição dos valores concernentes aos fatos verificados entre 11/2016 e 12/2017).

A rigor, de acordo com a ciência jurídica, os pedidos de restituição efetuados com fundamento no art. 9º-A na Lei 7.014/96 não poderiam ter sido deferidos, pois se trata de direito material do contribuinte que somente passou a tê-lo a partir dos efeitos da Lei nº 14.183 (13/12/2019). Os pleitos de restituição são concernentes a valores relativos a fatos verificados entre 11/2016 e 12/2017.

Entretanto, o contribuinte, ao efetuar os pedidos de restituição, como disseram os autuantes, submeteu-se de imediato às regras impostas no art. 9º-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 às presumidas.

Isso porque não há lógica em dissecar um dispositivo legal para dar validade à parte que beneficia o petionante e invalidar a outra parte, que lhe impõe obrigações. Se um particular se dirige à Administração Tributária requerendo direitos com fulcro em um determinado artigo de Lei, há que reconhecer validade a todo o texto deste artigo, e não somente a uma parte dele, especialmente se o pedido em questão foi deferido.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 249 a 299, ventilando os argumentos adiante descritos.

Prejudicialmente, defende a Autuada, ora Recorrente, que, tendo em vista que foi cientificada do Auto de Infração em 08/07/2022 e que houve recolhimento parcial do imposto no período autuado, se operou a decadência do direito do Estado da Bahia de constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a junho de 2017, por força do quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Com o objetivo de corroborar o seu entendimento, invoca julgados proferidos pelo STJ e também pelo CONSEF/BA (Acórdãos JJFs nºs 0407-06/21-VD, 0062-04/23NF-VD, 0038-04/23NF-VD e Acórdão CJF nº 0381-12/17).

No mérito, ventila os seguintes argumentos:

- i. Não é possível cobrar complemento de ICMS-ST, na medida em que inexiste previsão para tanto na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, conforme exige os artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII da CF/88. Afirma que a cobrança em tela extrapola a competência do Estado, viola a reserva de lei complementar e, consequentemente, ofende o princípio da legalidade tributária, previsto pelo artigo 150, I da CF/88 e pelo artigo 9º, inciso I do CTN. Salienta que, apesar do impedimento contido no artigo 167 do RPAF/BA, o artigo 1º do CTE/BA e os artigos 1º e 2º do RPAF/BA dispõem sobre a subsunção do processo administrativo fiscal às disposições da Constituição Federal e da Lei Complementar, bem como ao Princípio da Legalidade, entre outros, de maneira que conclui que o seu pedido deve ser acolhido. Pondera que não vinga a conclusão de que “o sujeito passivo, ao formalizar os requerimentos de restituição, submeteu-

*se de imediato às regras impostas no art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária*, já que somente se renuncia a direitos, jamais deveres (dever de arrecadar do contribuinte).

ii. Por força dos artigos 105, 106 e 144 do CTN, não é possível cobrar complemento de ICMS-ST em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 14.183/19, publicada em 13 de dezembro de 2019, que institui a cobrança. Ressalta que a lei somente poderia ser aplicada a relações jurídico-tributárias ocorridas após a sua vigência, devendo, ainda, serem observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, de forma que apenas seria eficaz a partir de 12/03/2020. Cita julgados do STF que corroboram os seus argumentos, bem como o entendimento, esposado em voto divergente, do Conselheiro João Vicente Neto (Acórdão JJF nº 0285-04/22NF-VD), no sentido de que não há que se falar em produção de efeitos pretéritos em relação à Lei nº 14.183/19.

Conclui requerendo que seja determinada a realização de diligência com o objetivo de confirmar os pontos arguidos, especialmente no que diz respeito ao recolhimento parcial do ICMS no período autuado, conforme determina o artigo 137, I, alínea “a” do RPAF/BA. Requeru, ainda, a intimação dos seus procuradores, em nome do Dr. Guilherme Pereira das Neves, cujos dados foram indicados no recurso, para a realização de sustentação oral.

Por fim, pugna pelo provimento integral do Recurso voluntário com o objetivo de que seja reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos entre janeiro a junho de 2017, bem como seja cancelado integralmente o Auto de Infração em lide.

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

É o relatório.

## VOTO VENCEDOR

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0104-01/23-VD, proferido pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Inicialmente, por entender que todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos, indefiro o pleito de realização de diligência, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Conforme descrito no relatório, no recurso interposto, foram ventilados, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- i. Decadência de parte da cobrança;
- ii. Illegitimidade do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96;
- iii. Impossibilidade de aplicação retroativa do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96.

Como se vê, se trata de discussão de natureza jurídica, sobre a ocorrência ou não da decadência e sobre a aplicação ou não do artigo 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96 ao caso em tela, o que não demanda a realização de diligência, sobretudo quando já existe entendimento firmado da Procuradoria Geral do Estado sobre as matérias (Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0 e Parecer PGE nº 2024.050554-0).

Ressalto que, da própria leitura da fundamentação do Auto de Infração, é possível perceber que os Autuantes reconhecem, em relação às operações em exame, a existência de pagamento de ICMS, ainda que parcial, pelo sujeito passivo (substituto), de modo que não há, também nesse particular, a necessidade de realização de diligência para dirimir quaisquer dúvidas.

Prejudicialmente ao mérito, sustenta a Recorrente que, pelo fato de ter sido cientificada do Auto de Infração em 08/07/2022, como houve pagamento parcial de ICMS, se operou a decadência em relação ao período de janeiro a junho de 2017, por força do quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Apesar de, na decisão recorrida, constar que “no sistema informatizado denominado INC desta Secretaria da Fazenda, que no exercício 2017 o impugnante somente efetuou recolhimentos de Taxas de Incêndio e Outras – Bombeiros”, conforme se depreende da descrição da infração, 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 élle 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 08/07/2022 (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 junho de 2017.

Destaco que, em situação idêntica à presente, envolvendo o mesmo contribuinte, essa 2ª CJF, através do Acórdão CJF Nº 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.

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 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, saliento, de pronto, 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.

Ainda que, como sustentado pela Recorrente, o artigo 1º do Código Tributário do Estado da Bahia e dos artigos 1º e 2º do RPAF/BA versem “sobre a subsunção do processo administrativo fiscal e do contencioso baiano às disposições da Constituição Federal e de Lei Complementar, bem como do Princípio da Legalidade, entre outros”, não compete a este órgão julgador, com base nisso, promover o afastamento da aplicação de dispositivo da legislação estatutual, por força do

impedimento contido no referido dispositivo do RPAF/BA e no artigo 125 do próprio COTEB (Lei nº 3.956/81).

Sustenta, ademais, a Recorrente, que, por força dos artigos 105, 106 e 144 do CTN, não é possível cobrar complemento de ICMS-ST 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 7.014/96, abaixo transscrito:

*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.*

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.

A própria JJF conclui que o referido dispositivo “*ao contrário do que alegou o auditor que prestou a informação fiscal, não se trata de norma procedural, mas 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*”.

No entanto, por entender que “*também é norma de direito material no sentido reverso, ou seja, cuida de direito material do contribuinte, que somente passou a tê-lo a partir dos efeitos da Lei nº 14.183 (13/12/2019)*”, concluiu pela possibilidade de retroação dos seus efeitos, pois, no seu entender, “*não há lógica em dissecar um dispositivo legal para dar validade à parte que beneficia o petionante e invalidar a outra parte, que lhe impõe obrigações. Se um particular se dirige à Administração Tributária requerendo direitos com fulcro em um determinado artigo de Lei, há que reconhecer validade a todo o texto deste artigo, e não somente a uma parte dele, especialmente se o pedido em questão foi deferido*”.

Ocorre que, ao contrário do quanto consignado na decisão recorrida, 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 nº 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 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 pelo 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, como mesmo sustentado pelo contribuinte.

No que diz respeito ao pedido de que as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas ao patrono da Autuada, constituído nos autos, no endereço indicado no recurso, não há óbice ao seu atendimento. Contudo, ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no art. 108 e seguintes do RPAF.

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

#### VOTO EM SEPARADO

O recorrente traz aos autos o destaque, para justificar o Recurso Voluntário interposto, as disposições dos artigos 105, 106 e 144 do CTN, sob o manto de que não é possível cobrar complemento de ICMS-ST em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 14.183/19, publicada em 13 de dezembro de 2019, que institui a cobrança.

Cita julgados do STF que corroboram os seus argumentos, bem como o entendimento, esposado em meu voto divergente, através do Acórdão JJF nº 0285-04/22NF-VD, no sentido de que não há que se falar em produção de efeitos pretéritos em relação à Lei nº 14.183/19.

A minha interpretação, ao expressar o meu voto naquele julgado, ao qual mantendo meu entendimento até então, é de que a norma autorizativa ao Estado da Bahia para atender pedidos de restituição de valores a contribuintes que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, 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.

Ou seja, não observo na Lei nº 14.183, de 12/12/19, qualquer destaque autorizando ao Estado nos termos do § 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/76, nem tampouco ao contribuinte requerente do pedido de restituição, nos moldes do caput do citado art. 9º-A, o direito pretérito de fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, ou de concessão dos pedidos de restituição, nas situações em que o valor da operação de venda praticada pelo contribuinte substituído dar-se por valor inferior ou maior ao da base de cálculo presumida (MVA x alíquota) adotada pelo substituto, de retroagir até a data decadencial de arguição do crédito tributário, pelas partes, com espeque no art. 150, § 4º do CTN, ou mesmo o art. 173.

É o que se pode tirar da leitura do destaque de meu voto divergente através do Acórdão JJF nº 0285-04/22NF-VD, trazido à baila no presente Recurso Voluntário, que a seguir, peço vênia para reproduzir:

*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 ACÓRDÃO JJF 0280-04/22NF-VD 7 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, o meu voto é de que as disposições dos pedidos de restituições nos moldes do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96, deve relacionar a operações ocorridas a partir de 13/12/2019, bem como a renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, autorizando ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte abarcadas pelo regime de substituição tributária.

Quanto ao aspecto da decadência, como destacado no voto da i. Cons.<sup>a</sup> Relatora, em situação idêntica ao presente PAF, envolvendo o mesmo contribuinte, essa 2<sup>a</sup> CJF, através do Acórdão CJF Nº 0377-12/24-VD, cuja ementa destacou no seu voto, reconheceu a decadência de parte do período autuado por entender aplicável o quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Neste contexto, acompanho o voto da i. Cons<sup>a</sup> Relatora, seguindo o mesmo entendimento do Acórdão CJF Nº 0377-12/24-VD, o qual, também, acompanhei.

## VOTO DIVERGENTE

Peço *venia* para divergir do Voto prolatado pela ilustre Relatora, bem como do Voto em Separado acima externado, em que ambos proveram o Recurso Voluntário e julgaram improcedente o Auto de Infração.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão de falta de recolhimento do ICMS relativo a diferença apurada nas vendas de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária efetivadas com preço superior à base de cálculo presumida, após o Autuado ter renunciado ao encerramento da tributação do referido regime, ao protocolar diversos pedidos de restituição, no exercício de 2020, relativos ao exercício de 2017, conforme dispõem os Arts. 9º e 9º-A da Lei nº 7.014/96.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexiste óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Preliminarmente, o Autuado suscitou a decadência em relação aos meses de janeiro a setembro de 2017, com base no Art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que somente tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 04/10/2022, e que efetuou recolhimento do imposto em todos os meses apontados.

O Estado da Bahia optou por incluir mercadorias comercializadas pelo Autuado no regime de substituição tributária, no qual é efetuado o recolhimento antecipado pelo contribuinte substituto do imposto relativo às saídas subsequentes destinadas ao consumidor final, utilizando como base de cálculo um valor presumido com base na aplicação de uma margem de valor agregado.

Após o STF ter decidido no Tema 201 que o contribuinte pode requerer a restituição dos valores pagos a maior quando efetuar vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em valor inferior a base de cálculo presumida, o Estado da Bahia optou por incluir um dispositivo legal para reger os pedidos de restituição, no caso o Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96.

Não seria lógico que a revisão pleiteada pelo contribuinte alcançasse somente as operações em que suas operações fossem inferiores às presumidas e não fossem computadas as operações, realizadas no mesmo período, em que suas operações ocorreram em valores superiores aos presumidos.

Sendo assim, o procedimento explicitado no referido dispositivo não implantou nenhuma tributação nova, mas regulou como se daria o processo que analisaria os pedidos de restituição fazendo o encontro de contas entre os valores pagos a maior ou a menor do que o valor presumido, daí porque a sua retroatividade, por se tratar de norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, transscrito abaixo:

*“§ 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.” (grifo nosso)*

Ademais, antes de ter sido efetuado os pedidos de restituição, em 2020, o Estado da Bahia não poderia exigir nenhuma diferença de imposto relativo ao complemento do ICMS no regime de substituição tributária, não havendo, portanto, até aquele momento, homologação a ser efetuada em relação às operações efetuadas sem o enquadramento no regime de substituição tributária.

Sendo assim, o prazo inicial para a contagem da decadência somente se perfez no primeiro dia do exercício seguinte aos que foram protocolados os referidos pedidos, e só seria atingida a decadência em 01/01/2026, obedecendo ao disposto no Art. 173, I do CTN, *in verbis*:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;  
...” (grifo nosso)*

E assim já se posicionou a PGE/PROFIS no parecer jurídico nº 2024.050554-0, após consulta realizada por este 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 quando a base de cálculo da operação praticada pelo contribuinte for menor ou maior que a base de cálculo fixada normativamente, de acordo com o disposto no Art. 9º-A na Lei nº 7.014/96, conforme excerto transcrito abaixo:

“...

*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 consequencia 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.”*

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo, e, portanto, o seu indeferimento não caracteriza cerceamento de defesa.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção, não havendo dúvidas de que a exigência se refere ao complemento de ICMS.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, em especial o Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 aqui referido, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Conforme já explicado, o Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 é uma norma procedural ou adjetiva, não se referindo a imposição de nova hipótese de incidência de tributo que necessitaria da observação de anterioridade anual ou nonagesimal.

Os Acórdãos citados como paradigma não externam a posição deste CONSEF, tendo outros Acórdãos no sentido expressado neste Voto.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, de forma a julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206900.0015/22-7, lavrado contra **VIA S/A**.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\* – Conselheiros: Camila Magnavita da Fonseca Camargo, João Vicente Costa Neto\*, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO EM SEPARADO

MARCELO MATTEDEI E SILVA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS