

PROCESSO - A. I. Nº 206900.0049/22-9  
RECORRENTE - VIA S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0156-06/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/01/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJP Nº 0484-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE REVENDA DE MERCADORIAS. IMPOSTO RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANEXO I DO RICMS/BA. PREÇO DE VENDA SUPERIOR AO ADOTADO NA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. Na forma da legislação vigente, restou comprovado que o contribuinte, ao formalizar o pedido de restituição fica sujeito as regras impostas pelo § 1º, do Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, sendo devida à exigência da diferença do imposto apurado nos casos de vendas efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida. Cálculos dos débitos apurados não impugnados. Falece competência aos órgãos julgadores para efetuar a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do Art. 125 da Lei nº 3.956/81. Acolhida a ocorrência da decadência parcial no lançamento nos termos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, decaído o direito de a Autoridade Administrativa constituir os créditos tributários, 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. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à decadência. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 05/09/2022, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01 - 02.01.01:** *Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 56.750,71, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.*

*Consta na Descrição dos Fatos que o Autuado, com fundamento no Art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando com o Tema nº 201 do STF referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de RESTITUIÇÃO DO ICMS, nos exercícios de 2020 e 2021, relativos ao período de novembro de 2016 a dezembro de 2017, conforme relação que acostou, 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/12, com base de cálculo do imposto inferior a originalmente presumida.*

*Acrescentou que, ao cotejar a legislação aplicável constata-se que o Autuado, ao formalizar o pedido de restituição, está sujeito às regras impostas pelo § 1º do Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada nos casos de*

*venda efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida, sendo elaborado o demonstrativo apensado no ANEXO A, com base nos registros da EFD, demonstrando o valor das vendas com preço superior ao adotado como base de cálculo presumida na entrada da mercadoria, sendo a diferença o objeto da imputação fiscal.*

A 6ª JF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0156-06/23-VD (fls. 306 a 320), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

*A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

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

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

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

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

*E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o*

*contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I - de diligência, quando:*

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

*II - de perícia fiscal, quando:*

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

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

*A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal da empresa autuada, conforme inclusive registrado pelos autuantes, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD) e demais procedimentos fiscais.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



*A autuada, lastreada na legislação estadual, especialmente no artigo 9-A da Lei 7.014/96, em consonância com o entendimento do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, que resultou no tema nº 201 daquela Corte, protocolou junto à SEFAZ/BA diversos pedidos de restituição de indébito de ICMS, discriminados à fl. 01, alegando ter efetuado operações referentes a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária, nas quais as bases de cálculo do ICMS se apresentavam como inferiores às presumidas e previstas na legislação.*

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

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

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

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

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

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

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

*Consoante se observa acima, o artigo 9-A consigna que o contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição, o que foi feito pelo autuado, que protocolou diversos pedidos de restituição nesta condição, significando dizer que, naquilo que lhe foi favorável, o autuado ignorou ou silenciou quanto a aplicação dos princípios da anterioridade e nonagesimal, diferentemente, portanto, daquilo que lhe foi desfavorável, conforme § 1º de tal artigo.*

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

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

*Isso diante do fato de tal regra legal, especialmente o seu § 1º, concedeu ao Fisco o dever de realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, exigindo a diferença apurada nos casos em que se constatasse preço de venda de mercadoria superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de substituição tributária, foi inserido pela Lei 14.183, de 12/12/2019, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/2019, e produzindo efeitos a partir da mesma data de publicação.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 332 a 356), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a decadência em relação aos meses de janeiro a setembro de 2017, que representam o valor de R\$ 46.905,45, correspondente a 82,65% do montante lançado a título de ICMS, 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 a acusação se refere à falta de pagamento de complemento de ICMS-ST no período em que comprovadamente efetuou a apuração e o pagamento do imposto.

Lecionou que a jurisprudência dos Tribunais Superiores frente ao tema, notadamente do STJ, está atualmente consolidada no sentido de que o prazo decadencial aplicável aos tributos e contribuições sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, onde se inclui o ICMS, é de 5 (cinco) anos, sendo que no tocante à contagem do referido prazo, a regra a ser aplicada depende da situação envolvida, a saber:

- a) se o contribuinte realiza o pagamento do tributo/contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem se dará pela regra do § 4º, do Art. 150 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador;
- b) se o contribuinte apura o tributo/contribuição, mas não realiza qualquer recolhimento, nem apresenta a devida declaração ao Fisco, a contagem se dará conforme a regra do inciso I do Art. 173 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência do respectivo fato gerador; e
- c) se o contribuinte apura o tributo/contribuição, não realiza qualquer recolhimento, mas apresenta declaração ao Fisco (GIA, por exemplo), segundo a jurisprudência atual, não se trata de prazo decadencial, mas, sim, prescricional e, por conseguinte, a contagem deve observar o regramento previsto no Art. 174 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos a partir da data da constituição definitiva do crédito (entrega da respectiva declaração ao Fisco).

Sustentou que, nos casos em que, tal como o presente, em que realizou o pagamento do imposto, porém em valor inferior ao efetiva ou “supostamente” devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, como é exatamente o caso dos autos, a contagem se dará pela regra prevista

pelo § 4º, do Art. 150 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador.

Acostou o Art. 142 do CTN, excertos de julgados do STJ e ementas dos Acórdãos JJFs nºs 0038-04/23-VD, 0045-01/23-VD, 0062-04/23-VD e 0407-06/21-VD e CJF nº 0381-12/17.

Defendeu a impossibilidade da cobrança de complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em lei complementar, arguindo a ilegalidade e inconstitucionalidade do Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que o § 7º, do Art. 150 da CF/88, incluído pela EC nº 03/93, somente concedeu o direito ao contribuinte substituído de restituição do valor de ICMS-ST recolhido a maior, não autorizando o ente tributante a exigir a cobrança de ICMS complementar quando o valor da operação for superior ao valor presumido.

Alegou ainda a impossibilidade da cobrança de complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 14.183/19, que incluiu o Art. 9º-A na Lei nº 7.014/96, já que seu Art. 6º expressamente consignou que sua vigência se deu apenas a partir da publicação do ato, ou seja, em 13/12/2019.

Explicou que os Arts. 105 e 106 do CTN expressamente vedam a possibilidade de aplicação retroativa da legislação tributária, excetuando apenas as hipóteses de ato interpretativo, o que entende não ser o caso, por se tratar de instituição de nova hipótese de cobrança de ICMS, e que ainda estejam pendentes de julgamento definitivo e desde que a nova legislação se mostre mais “favorável” ao contribuinte, hipótese também não configurada.

Lembrou trecho do Acórdão JJF nº 0045-05/23-VD, proferido no julgamento do Auto de Infração nº 206900.0019/22-2, onde figurou como parte outro estabelecimento da sua propriedade, onde o Relator discorreu e reconheceu o caráter retroativo da Lei nº 7.014/96 ao dispor que *“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 esquadro da ST”*.

Disse que o Art. 144 do CTN assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária dispondo que o *“lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”*.

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

Aduziu que o Voto Divergente no Acórdão JJF nº 0285-04/22NF-VD, relativo a outro estabelecimento de sua propriedade, deixou claro o entendimento no sentido de que não há que se falar em produção de efeitos pretéritos, com relação à Lei nº 14.183/19.

Asseverou não se sustentar o entendimento explicitado no Acórdão recorrido de que, ao apresentar pedido de restituição, renunciou à tributação “em cadeia”, até porque seu direito à devolução do ICMS-ST pago a maior já existia antes da edição da lei estadual que instituiu a cobrança do complemento e, ainda que possível fosse “renunciar ao regime da ST”, na forma disposta pelo § 1º do Art. 9º-A da Lei 7.014/96, referido dispositivo não pode ser aplicado em seu desfavor, já que não estava vigente à época dos fatos geradores sob pena de ofensa à irretroatividade.

Requeru:

- a) a 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 Art. 137, I, “a”, do RPAF/99;

- b) a intimação de seus procuradores para realização de sustentação oral, que indicou, quando do julgamento deste Recurso por esse CONSEF;
- c) sejam as razões do presente Recurso regularmente processadas e integralmente providas, reformando-se integralmente o Acórdão recorrido, para reconhecer, em caráter preliminar, a decadência parcial configurada com relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2017, e, no mérito, cancelar integralmente o Auto de Infração ora impugnado e, por conseguinte, a penalidade aplicada, determinando o arquivamento do processo administrativo.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Thaís Correa da Silva - OAB/SP nº 390.952.

### VOTO VENCIDO

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, nos exercícios de 2020 e 2021, 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, inexistente 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 procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º, do CTN, transcrito 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 e 2021, 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 ou 01/01/2027, 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 de 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 procedimental, 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 procedimental 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.”*

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 inconstitucionalidade 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 procedimental 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.

#### **VOTO EM SEPARADO (Decadência)**

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.

O Contribuinte utilizou as prerrogativas prevista no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema nº 201 do STF (RE nº 593.849/MG), protocolando pedidos de Restituição do ICMS, pertinente a revenda de mercadorias com pagamento do imposto antecipado por substituição tributária.

O art. 9º-A da Lei nº 7.014/1996 estabelece:

*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.*

Por sua vez o art. 8º da mesma lei estabelece as condições de responsabilidade pelo pagamento do ICMS por substituição tributária, tanto pela retenção que deve ser efetivada pelos vendedores como pela antecipação a ser promovida pelos compradores.

Já o art. 9º estabelece:

*Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.*

Neste contexto, em relação a aplicação sistemática da substituição tributária pode se concluir:

- A) Se o contribuinte pagou o ICMS antecipado (retenção/antecipação) com percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) e revendeu as mercadorias com percentual maior ou menor do que foi presumido (Anexo 1), fica encerrada a fase de tributação da mercadoria nos termos do art. 9º (Lei nº 7.014/1996) e nem o ente tributante (Estado) ou o Contribuinte irá requerer a diferença paga a maior ou a menor do que foi a presumida;
- B) Caso o CONTRIBUINTE pratique preço de venda inferior ao adotado como base de cálculo presumida (antecipação/substituição) “**poderá apresentar pedido de restituição**”, nos termos do art. 9º-A da Lei nº 7.014/1996.
- C) Logo, **se e somente se**, o Contribuinte ingressar com o pedido de restituição, nos termos do §

1º, do art. 9º-A da citada Lei, é que o Fisco **poderá** realizar as atividades fiscalização para verificar **preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida**, e exigir a diferença devida, para fins de antecipação ou substituição tributária.

Na situação em questão, conforme afirmado pela fiscalização e fundamentado na decisão proferida pela 6ª JF, ocorreram os seguintes procedimentos cronologicamente:

- i) No período de janeiro a dezembro de 2017, o estabelecimento autuado adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com pagamento do ICMS (retenção/antecipação);
- ii) No ano de 2020 o Contribuinte ingressou com o pedido de restituição do ICMS, invocando o disposto no art. 9º-A da Lei nº 7.014/1996;
- iii) No exercício de 2022, em decorrência do pedido de restituição formulado pelo estabelecimento autuado, a administração tributária desencadeou atividades de fiscalização para exigir o ICMS devido em relação as operações realizadas com preço de venda superior ao adotado como base de cálculo presumida e exigiu a diferença devida (art. 9ºA, § 1º da Lei nº 7.014/1996).

Conforme apreciado na decisão ora recorrida o artigo 150, § 4º do CTN estabelece que o lançamento por homologação, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, que tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa e “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”.

Nesta situação específica, não se pode considerar para efeito de faculdade de o Estado “homologar” ou “constituir” crédito tributário em relação as operações de vendas realizadas pelo estabelecimento autuado no período de janeiro a dezembro de 2017, com “**preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida**”, tendo em vista que o contribuinte só ingressou com “**pedido de restituição**”, nos termos do art. 9º-A da Lei nº 7.014/1996, no exercício de 2020. Portanto, só a partir da manifestação de vontade do contribuinte, é que o Fisco **pode** realizar as atividades de fiscalização para verificar o **preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida**, e exigir a diferença devida, que ocorreu no exercício de 2022.

Neste caso, com relação as operações praticadas no período de janeiro a dezembro de 2017, no que se refere a pagamento do ICMS-ST com base em porcentual de margem de valor agregado (MVA) previsto no Anexo 1 da Lei nº 7.014/1996 não há do que se falar em regra de homologação prevista no art. 150, § 4º do CTN, visto que até o exercício de 2020 (ano do ingresso do pedido de restituição), o Estado não poderia homologar ou constituir crédito tributário em relação as operações de venda praticados com preços superiores ao que foi presumido.

Neste caso, pela lógica tributária o prazo decadencial deve ser contado pelo prazo de 5 (cinco) anos a partir do momento do ingresso do pedido de restituição (no caso 2020).

Como a norma é regulada por Lei Complementar, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I do CTN que estabelece:

*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;*

Como apreciado na decisão recorrida, não se pode considerar homologação tácita do lançamento pelo pagamento após o transcurso de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN, tendo em vista que só a partir do momento que o contribuinte ingressou com o pedido de restituição no exercício de 2020 (art. 9º-A da Lei nº 7.014.1996 – preços praticados inferior a base de cálculo presumida) é que o Estado pode iniciar o procedimento fiscalizatório quanto as operações praticadas no exercício de 2017 (preços praticados superior ao valor presumido).

Observe ainda, que hipoteticamente se o estabelecimento autuado ingressasse com o pedido de

restituição no dia 30/12/2022 mediante protocolo no SIPRO/SEI, utilizando as prerrogativas previstas no art. 9º-A da Lei nº 7.014/1996, teria assegurado o direito à restituição em relação a prática de preços de venda inferior ao adotado como base de cálculo presumida (antecipação/substituição) no exercício de 2017 e **no mesmo dia** ou no último (31/12/2022) o Estado teria que desencadear atividades fiscalizatórias para constituir o crédito tributário referente ao mesmo período (janeiro a dezembro de 2017) aplicando a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN. Essa premissa é possível por parte do contribuinte (protocolar no SEI o processo até o último minuto), mas quase impossível por parte do Estado (talvez utilizando inteligência artificial).

Em conclusão, entendo estar correta a decisão de primeira instância fundamentando que no exercício de 2020, por decisão própria o estabelecimento autuado renunciou do regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI de pedidos de restituição do ICMS-ST, devendo ser aplicada ao caso a regra prevista 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, em relação ao período de janeiro a dezembro de 2017, contagem do prazo decadencial a partir de 1º de janeiro de 2018 e não decaídos até o momento da ciência do lançamento em 04/10/2022. *“Portanto, antes da decisão do contribuinte de renunciar ao regime de ST não existia débito do imposto e/ou pagamentos a ser homologados pelo Fisco”.*

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Decadência)**

Em primeiro plano, de pronto, quero manifestar meu respeito ao voto do ilustre Consº Relator, Marcelo Mattedi e Silva, desta 2ª CJF, frisando que dele divirjo, apenas, quanto ao seu entendimento relacionado a prejudicial de mérito, em que o Recorrente alega que, quando da lavratura do Auto de Infração, o direito de a Autoridade Administrativa constituir os créditos tributários já havia decaído em relação aos meses de janeiro a setembro de 2017, que representam o valor de R\$ 46.905,45, correspondente a 82,65% do montante lançado a título de ICMS, 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 a acusação se refere à falta de pagamento de complemento de ICMS-ST no período, onde afirma que comprovadamente efetuou a apuração e o pagamento do imposto.

Em segundo plano, portanto, acompanho na sua inteireza seu entendimento relacionado ao mérito, não obstante, em outros julgados tenha manifestado entendimento contrário, com fulcro no art. 144 do CTN, em relação aos meus posicionamentos nos votos dos Acórdãos A-0280-04/22-VD NF e A-0285-04/22-VD NF, quando atuava na primeira instância deste Conselho de Fazenda.

Neste ponto, peço vênias aos demais membros desta 2ª CJF, justificando a minha mudança de entendimento, no mérito, apresentar um voto separado nos seguintes termos:

A lide do presente PAF, em resumo, cinge-se à possibilidade, por uma das partes (o Estado), de cobrança; e, de outra parte (o Autuado), de restituição, relativo ao complemento do ICMS-ST pelo Fisco quando a base de cálculo da operação praticada pelo contribuinte for menor ou maior que a base de cálculo fixada normativamente, conforme disposto no artigo 9º-A da Lei do ICMS na Bahia (7.014/96) acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, publicado no DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, combinado com o § 1º do citado caput, que peço vênias para voltar a descrever abaixo:

*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.*

Associado ao discorrido acima, cabe, também, destacar meu entendimento prolatado nos votos dos Acórdãos A-0280-04/22 NF e A-0285-04/22 NF, citados, salvo melhor juízo, na peça recursal ou



peça de defesa do presente PAF, quando atuava na primeira instância deste Conselho de Fazenda, em que não havia qualquer manifestação da PGE/PROFIS sobre a retroatividade da aplicação do artigo 9º-A e do § 1º, do mesmo dispositivo, da Lei do ICMS na Bahia (Lei nº 7.014/96) acrescentado pela Lei nº 14.183/19 nos termos acima discorrido.

E, na oportunidade, manifestei favorável às razões de defesa do Autuado, naqueles PAFs, objeto do Auto de Infração de nº 06900.0021/22-7 (A-0280-04/22NF-VD) e do Auto de Infração de nº 206900.0017/22-0 (A-0285-04/22NF-VD), os quais, inclusive, relacionados a Recorrente, mais especificamente a VIA S.A.

Pois bem! Minha manifestação contrária, naquelas decisões, julgadas procedente em decisão não unânime, fora embasa na disposição do art. 6º da Lei nº 14.183, que efetivou a inserção do art. 9-A e § 1º da Lei nº 7.014/96, onde dispunha que os efeitos, na norma, ocorria com sua publicação no DOE, que se deu no dia 13/12/19; isso porquanto meu entendimento de que o art. 144 do CTN, assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, ao dispor que 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.

Com o Tema 201 firmado pelo STF, 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.

Assim, foi inserido o artigo 9º-A e § 1º do mesmo artigo, na Lei nº 7.014/96, pela Lei 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.

E aqui, **se estabelece minha compreensão da aplicação do artigo 9º-A, combinado com o § 1º do mesmo artigo da Lei nº 7.014/96, inserido pela Lei nº 14.138/19**, até então não alcançado em minhas interpretações nas decisões que participei como membro dos colegiados deste Conselho de Fazenda, seja de primeira instância, ou mesmo de segunda instância, em decisão recente desta 2ª CJF do dia 04.11.24, desta mesma empresa VIA S.A., relativo ao Auto de Infração de nº **206900.0015/22-7**; esta equivocada de minha parte, vez que já tinha acompanhado a divergência em outra decisão, desta própria 2ª CJF do dia 05.09.24, relativo ao Auto de Infração nº 206900.0010/22-5, também, da VIA S.A, que diz respeito ao fato de que **as inserções dos citados dispositivo**, na Lei que dispõe sobre o ICMS na Bahia (Lei nº 7.014/96), **são atos eminentemente procedimental**, o que não estaria indo de encontro ao art. 144 do CTN.

E tal entendimento, veio à minha compreensão, com a leitura mais acurada do Parecer da PGE/PROFIS-NCA, emitido, pelo i. Procurador José Augusto Martins Junior, em 06/05/2024, no bojo do Processo PGE 2024050554-0, objeto do Auto de Infração nº 206900.0044/22-7, da própria Recorrente, a empresa VIA S.A., que peço vênha para destacar trecho extraído do citado parecer, que embasam, então, o meu entendimento:

*“[...] observa-se tratar o artigo 9º-A da Lei nº 14.138/19 de norma absolutamente procedimental, 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 procedimental 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.”*

Neste contexto, **observa-se tratar o artigo 9º-A e § 1º do caput da Lei nº 14.138/19 de norma absolutamente procedimental**, cujo conteúdo, como bem destacado pelo i. Procurador, o Estado da Bahia, 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 propuserem o pedido de restituição do ICMS-ST, sedimentando-se, por assimetria, de forma lógica, a possibilidade do Estado cobrar a diferença, quando a base for inferior.

**Sobre o Pedido de Restituição**, do Contribuinte Autuado, que, aliás é o ato que dera azo ao Auto de Infração nº 206900.0035/22-8, objeto do presente recurso voluntário, ora em análise, **não há qualquer manifestação contrária à sua ocorrência**, por parte do Recorrente. É o que se observa das informações complementares da descrição dos fatos da autuação, que peço vênha para destacar o seguinte trecho:

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

Patente, então, como destacado pelo i. Procurador no Parecer da PGE/PROFIS-NCA, no bojo do Processo PGE 2024050554-0, que a norma do artigo 9º-A e § 1º do caput da Lei nº 7.014/96 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, quais sejam o art. 150 ou o art. 173, todos do CTN, conforme cada caso, em análise.

Diante dessa premissa, de natureza procedimental da norma esculpida no art. 9º-A na Lei (BA) nº 14.138/19, como destacado pelo i. Procurador no Parecer da PGE/PROFIS-NCA, acima citado, não existe qualquer determinação que vede à fiscalização poder exigir o complemento de ICMS-ST, nos termos do § 1º, quando do efetivo pedido de restituição realizado pelo contribuinte, que é o objeto que deu azo ao presente PAF, por se tratar de direito potestativo do Estado a possibilidade do lançamento, quando realizado dentro do prazo decadencial para fazê-lo.

Logo, por conseguinte, por não existir qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento, ora em análise, quando feito dentro do prazo decadencial, acompanho, no mérito, o voto do i. Consº Relator, para manter a decisão de primeiro grau.

Por sua vez, sobre o aspecto da decadência, de tudo até aqui recorrido acima, trata-se de discussão de natureza jurídica, em relação a extinção do direito do estado constituir ou não o lançamento fiscal, decorrente da aplicação do artigo 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96 ao caso em tela, o que, de plano, já observo não existir necessidade de realização de diligência a PGE/PROFIS, quando já existe entendimento firmado da Procuradoria Geral do Estado sobre a matéria, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

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, a menor ou a maior, pelo sujeito passivo (substituto), de modo que não há, também nesse particular, a necessidade de realização de diligência para dirimir quaisquer dúvidas.

É o que se pode observar das informações complementares na descrição dos fatos da imputação fiscal, ora em análise, conforme trechos abaixo:

*“Consta a informação de que a empresa, com fundamento no art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema nº 201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, **protocolou no SIPRO/SEI diversos pedidos de Restituição do ICMS**, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição*

*tributária na forma do Anexo 1 do RICMS-BA, com base de cálculo do imposto inferior ao originalmente presumido.”*

*[...], ao cotejar a legislação aplicável constata-se que o Autuado, ao formalizar o pedido de restituição, está sujeito às regras impostas pelo § 1º do Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, renúncia o encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada nos casos de venda efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida, sendo elaborado o demonstrativo apensado no ANEXO A, com base nos registros da EFD, demonstrando o valor das vendas com preço superior ao adotado como base de cálculo presumida na entrada da mercadoria, sendo a diferença o objeto da imputação fiscal.”*

Neste contexto, prejudicialmente ao mérito, o Recorrente 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.

Por sua vez, a decisão de piso exarada pelos membros da 6ª JF, sob a perspectiva de que o levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, onde, pela inexistência de qualquer pagamento em relação aos fatos constituídos, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN, em que o prazo decadencial de 05 (cinco) anos são contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores autuados, não havendo, no período autuado, ocorrência a ser homologada.

Vejo, portanto, da análise das peças processuais, apesar de, na decisão recorrida, constar que “o levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago”, a autuação **decorreu de pedidos de Restituição do ICMS**, protocolado no SIPRO/SEI, pelo Contribuinte Autuado, 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**, 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.

O fato de o contribuinte ingressar com **pedidos de Restituição do ICMS ST**, com fundamento no art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, então concordar, nos termos do § 1º do mesmo caput, **com a renúncia ao encerramento da tributação das demais operações 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, **vejo que não invalida os recolhimentos já efetuados anteriormente**, ou seja, houve recolhimento do imposto (ICMS-ST), porém a menor.

Aliás, tanto houve recolhimento parcial que o crédito constituído se refere a uma complementação do imposto em razão de se ter verificado que o valor das vendas foi superior ao adotado como base de cálculo presumida pelo substituto.

Diante disso, 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 êle 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.*

Nessa mesma linha de entendimento foi o voto vencedor do Cons.º Fernando Antônio Brito, relativo ao Auto de Infração nº 206900.0035/22-8, tendo como empresa autuada a própria empresa recorrente, a VIA S.A., em matéria idêntica, na sessão de julgamento desta 2ª CJF do dia 05.09.24,

que culminou no Acórdão CJF nº 0377-12/24-VD, o qual acompanhei neste particular.

Finalizo, portanto, neste particular, diverjindo do voto do i. Relator Conselheiro, de que, de fato, se encontra, nos termos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, decaído o direito de a Autoridade Administrativa constituir os créditos tributários, ora em discussão, 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, devendo ser excluído da atuação tal período constituído.

É como voto.

#### **VOTO DISCORDANTE (Mérito – Art. 9º-A)**

Veio a discordar do relator em relação à parte remanescente do Auto de Infração que relata sobre a questão da aplicação do Art. 9º-A, razões discordadas na peça impugnativa e na fase recursal.

Junto jurisprudência do CONSEF que em julgado recente desta 2ª CJF (A-0377-12/24-VD) do dia 05/09/2024 – da mesma empresa de Auto de Infração nº 2069000010225 – de relatoria do Conselheiro João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, no qual após acolher a decadência entendeu que a parte não decaída é totalmente insubsistente reconhecendo o entendimento do patrono da empresa recorrente.

Quanto ao mérito, traz dos argumentos: **i)** impossibilidade de cobrança de complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar; e **ii)** impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) nº 14.183/19. Para estas questões posta, me alinho ao entendimento do Conselheiro João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes referente à decisão deste colegiado exposto no dia 05/09/2024 (A-0377-12/24-VD), que reproduzo abaixo:

*“... 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 à 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 a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 é de cunho meramente procedimental 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. art. 9º-A da Lei nº 7.014/96”, fato que daria ensejo à persecussão 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.*

Acrescento ainda julgado, também recente, no qual esta CJF (A-0454-12/24-VD), em 04/11/2024 de relatoria da ilustríssima conselheira Camila Magnavita da Fonseca Camargo, onde o colegiado decidiu pela total improcedência da autuação, acolhendo a decadência e as questões de mérito, em decisão não unânime, conforme reproduzo abaixo:

*“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, conseqüentemente, 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 estatual, 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 transcrito:

*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 procedimental 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 procedimental, na medida em que ele “regula a existência orgânica 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, conseqüentemente, 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 procedimental, 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 peticionante 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.”*

Considerando que trago para meu entendimento jurisprudências, onde tem manifestação plausíveis pela improcedência da autuação, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para tornar totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206900.0049/22-9**, lavrado contra **VIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.845,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Decadência) – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADOS\* (Decadência) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCEDOR (Mérito) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, João Vicente Costa Neto, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE (Mérito) – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Decadência)

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO VENCEDOR  
(Decadência)

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE  
(Mérito)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS