

**PROCESSO** - A. I. N° 206900.0046/22-0  
**RECORRENTE** - VIA S/A.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0192-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.06.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0111-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO EFETIVADA SUPERIOR À PRESUMIDA. Conquanto tenha pertinência jurídica a discussão de que o instituto da substituição jurídica é matéria reservada à lei nacional de normas gerais do imposto e que, em se tratando de modificação de base impositiva, a matéria é de direito material, a regra estadual é clara ao estabelecer que, acaso o contribuinte postule a restituição nos casos em que a base praticada seja inferior à estimada, também será devida a complementação do tributo em favor da Fazenda Pública, com efeitos retrojetados. Incompetência deste Conselho para aferir inconstitucionalidades ou desbordamentos do campo material da lei ordinária. Decadência parcial acolhida. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) N° 0192-03/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado no dia 05/09/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 50.197,60, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei n° 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada na instância originária:

*“**INFRAÇÃO 01 – 002.001.001** – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios.*

*Fatos geradores apurados entre janeiro e dezembro de 2017. Imposto lançado com o acréscimo da penalidade pecuniária de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei n° 7.014/96.*

*No campo descrição dos fatos do Auto de Infração os autuantes acrescentaram as seguintes informações: “A empresa com fundamento no Artigo 9º-A, da Lei Estadual n° 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema 0201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário n° 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de RESTITUIÇÃO DE ICMS [especificados no corpo do A.I.], 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 inferior à originalmente presumida”.*

*Ainda em razões complementares as autoridades fiscais destacaram que: “Ao cotejar a legislação aplicável, constata-se que a requerente ao formalizar o pedido de restituição está sujeita às regras impostas no § 1º, do art. 9º-A, da Lei n° 7.014/96, ou seja, renúncia ao encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada para os casos de vendas efetivadas com preço superior à base de cálculo presumida”.*

*Os valores lançados tiveram por base os registros efetuados pela autuada na sua EFD – Escrita Fiscal Digital.*

A JJF apreciou a lide no dia 11/10/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos (fls. 314 a 322):

**“VOTO**

*O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, foram fornecidas ao Autuado, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, a*

*infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que permite o seu entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.*

*O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.*

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

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

*Para melhor entendimento da matéria tratada neste PAF, vale reproduzir o que dispõem os arts. 9º e 9º-A da Lei nº 7.014/96, que foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19:*

*Lei nº 7.014/96:*

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

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

*§ 1º O pedido de restituição de que trata o caput deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.*

*§ 2º Nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, a restituição somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*§ 3º O requerimento de que trata o caput deste artigo deve vir, também, acompanhado de demonstrativo com vinculação da nota fiscal de entrada à nota fiscal de saída, identificação das bases de cálculo adotadas e valores do imposto devido e cobrado.*

*§ 4º Deferido o pedido, a restituição do valor do indébito será realizada em parcelas mensais e sucessivas em número igual ao de meses em que ocorreram os pagamentos indevidos.*

*§ 5º A análise e deliberação do pedido de restituição pela Secretaria da Fazenda deverá ocorrer no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, contados do protocolo do requerimento.*

*O Defendente alegou que, quando da lavratura do Auto de Infração, o direito de a Autoridade Administrativa constituir os créditos tributários já havia decaído em relação os meses janeiro a setembro de 2017. Disse restar evidente que os fatos geradores referentes a tal período não mais poderiam ser objeto de análise na data da lavratura do Auto de Infração, para fins de lançamento do referido crédito tributário, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores autuados, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.*

*Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.*

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito não declarado e não pago: Aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

O Autuante afirmou que por decisão própria, no exercício de 2020, o Defendente renunciou do regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI pedidos de restituição do ICMS-ST. Em assim sendo, a regra a ser aplicada ao caso em lide está no art. 173, I do CTN, em que, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Portanto, antes da decisão do contribuinte de renunciar ao regime de ST não existiam débitos do imposto e/ou pagamentos a ser homologados pelo Fisco.

De acordo com a descrição dos fatos no presente Auto de Infração, o Autuado protocolou no SIPRO diversos pedidos de restituição do ICMS, alegando ter efetuado operações mercantis referentes à revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária, na forma do Anexo 1 do RICMS/BA. Neste caso, foram solicitadas restituições referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2017, nos valores discriminados à fl. 01 do PAF e esses valores estão sujeitos à conferência e homologação pelo Fisco.

Dessa forma, entendo que assiste razão aos Autuantes, considerando que no exercício fiscalizado, antes do pedido apresentado pelo Contribuinte renunciando ao regime de ST não existiam valores a serem homologados. A apuração por meio de conta corrente somente aconteceu em razão da solicitação do Defendente visando aplicar o disposto no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96.

Considerando que no levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, o que implica dizer inexistência de pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2017 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2022. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 06/09/2022, tendo como data de ciência/leitura 07/10/2022, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O Defendente apresentou o entendimento de que deve ser cancelada a cobrança ora defendida por se reportar a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2017, ou seja, muito anteriores à publicação e entrada em vigor da Lei (BA) nº 14.183/19.

Conforme destacado pelo Autuante, a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96 é de cunho procedimental, regra esta que se aplica a processos novos e em curso, e não invalida a cobrança retroativa do tributo. A imputação fiscal em lide tem como fundamento as regras impostas no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, ou seja, cobrança de ICMS NORMAL em razão da renúncia do contribuinte em permanecer sob a égide do regime de Substituição Tributária, solicitação que ocorreu com base no mencionado art. art. 9º-A da Lei 7.014/96.

Observe que se percebe nas alegações apresentadas em sua Impugnação, que o Autuado tem conhecimento de que ao apresentar pedido de restituição de ICMS ST relativo ao exercício de 2017, renunciou ao encerramento da tributação das mercadorias por ele comercializadas, por isso, no mencionado exercício, passou para o sistema de normal de tributação, o que resultou na apuração do ICMS pela Fiscalização. Portanto, se aplica as regras utilizadas pelo Contribuinte para solicitar restituição no exercício fiscalizado.

O Defendente alegou que a despeito do quanto estabelecido, o artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96 a autuação

*não pode prosperar, uma vez que contraria o princípio da estrita legalidade (ou tipicidade tributária), na medida em que inexistente autorização em Lei Complementar Federal para cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal (“CF/88”).*

*Explicou que desde a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu o § 7º, no artigo 150, da CF/88, o contribuinte substituído possui direito a restituir o valor de ICMS-ST recolhido a maior quando o fato gerador presumido não vier a se concretizar. Tal garantia tem fundamento no ali disposto que, por um lado, possibilita aos entes tributantes a exigência antecipada de tributo que se presume ser devido no futuro e, por outro, determina a “imediate e preferencial” restituição do imposto antecipado a maior.*

*Disse que o inverso (apto a possibilitar a cobrança de ICMS complementar quando o valor da operação for superior ao valor presumido utilizado no cálculo da antecipação) não foi previsto pela Constituição Federal, nem pela LC nº 87/96.*

*Em relação a esse questionamento do autuado observo que tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista na legislação deste Estado (§ 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96), e este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.*

*O mencionado dispositivo legal (§ 1º do art. 9º-A) permite exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.*

*Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu que em decorrência da renúncia pelo Contribuinte quanto ao encerramento tributário das operações fiscais do ano de 2017, por decisão própria, no exercício de 2020, o Defendente renunciou ao regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI pedidos de restituição do ICMS-ST e não apresentou contestação sobre os valores lançados no Anexo A, que serviram de base de cálculo para a presente imputação fiscal.*

*Constata-se no demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 08 do PAF, foi indicado o resumo das operações por mês de competência: base de cálculo das entradas, base de cálculo das saídas e as diferenças mensais. O defendente não apresentou elementos suficientes para elidir o levantamento fiscal, nem comprovou o recolhimento do débito apurado.*

*Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto apurado em decorrência do pedido apresentado pelo Contribuinte de renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Respalado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 372 a 397.

Alega a decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, para os fatos geradores de janeiro a setembro de 2017, tendo em vista que tomou ciência do lançamento de ofício em 07/10/2022. Fundamenta o pedido de exclusão parcial das cobranças em jurisprudência de Tribunais Superiores, notadamente o STJ, citações doutrinárias, decisões do CONSEF e no Parecer da Procuradoria do Estado Bahia (PGE) que resultou no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0.

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

No mérito, argui a insubsistência da autuação, considerando que o disposto no art. 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96 não pode prosperar, uma vez que contraria o princípio da estrita legalidade (ou tipicidade tributária) e que inexistente autorização em Lei Complementar Federal para a cobrança do ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal de 1988.

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

Argumenta que este mesmo rito foi observado com relação ao direito dos contribuintes à restituição dos valores de ICMS-ST recolhidos a maior, os quais estão expressos na legislação tributária (conforme se verifica no § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal e no artigo 10 da LC nº 87/96).

Na hipótese de que se venha entender pela legalidade da cobrança do complemento através da Lei nº 14.183/19, que alterou a Lei nº 7.014/96, não deve o Auto de Infração prosperar, uma vez que o lançamento tributário incidiu sobre fatos geradores ocorridos em momento anterior à edição da norma que passou a prever aquela possibilidade.

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

Requer a realização de diligência, com o objetivo de confirmar a correta apuração e tempestividade dos valores já recolhidos de ICMS pelo regime da substituição tributária.

Por fim, pede deferimento.

Compareceu(ram) o(as) representante(s) legal(is) da recorrida, Dra. Thaís Correa da Silva, inscrita na OAB-SP nº 390.952.

## VOTO

De acordo com 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 montante do 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 montante 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 montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, que não foram comprovados.

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. Além disso, o art. 150, § 4º do CTN no seu texto faz expressa referência a tributos e multa não é tributo, que não pode constituir sanção de ato ilícito.

A PGE/PROFIS já foi instada a se manifestar em processos de idêntica natureza, lavrados contra o mesmo contribuinte, e se posicionou no sentido de que se aplica o art. 150, § 4º do CTN.

Por conseguinte, tenho como alcançadas pelo fenômeno da caducidade as ocorrências de janeiro a setembro de 2017.

Acolhida a prejudicial de decadência.

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

O recorrente sustentou a impossibilidade de o legislador estadual dispor sobre a cobrança de complemento do ICMS (art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96), matéria afeta à base impositiva e substituição tributária, que só poderia ser regulada, de acordo com o texto constitucional, por meio de lei complementar nacional.

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

Como último argumento de mérito, que, na verdade, não é de mérito, mas sim de validade, o sujeito passivo sustentou a irretroatividade do dispositivo da lei estadual que previu a

possibilidade de exigência do complemento do imposto caso a base de cálculo presumida ficasse aquém da efetivamente realizada. Argumentou que dispositivo da Lei Estadual só poderia ser aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir da data da publicação da norma, vez que não se reveste de conteúdo meramente interpretativo, escapando às hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

A respeito de tal questão, a PGE/PROFIS se posicionou da seguinte forma:

*“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), a partir da sedimentação jurisprudencial do Tema 201 do STJ.*

*Tanto a cobrança da diferença, quanto o pedido de restituição estão, destarte, atrelado à data da publicação do Tema 201 do STJ, sendo o marco essencial para verificação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, sem dúvida, quando verificado que a base de cálculo da efetiva da operação for inferior ou superior à base de cálculo presumida.*

*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)”.*

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tendo em vista a decadência parcial, mantendo-se apenas os valores referentes às ocorrências de outubro a dezembro de 2017.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese a brilhante explanação do nobre conselheiro, peço licença para discordar pelos motivos abaixo apresentados.

De acordo com a referida Lei, em seu Art. 9º-A e seus parágrafos, 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, sendo que, 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, 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*

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 20240505540.

Assim sendo, conforme se observa no disposto acima, 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 pela Recorrente, que protocolou diversos pedidos de restituição nesta condição.

Nesse sentido, considerando o entendimento da nobre Conselheira Camila Magnavita, Acórdão CJF nº 0454-12/24-VD, 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.

Nesse sentido, 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”*.

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 o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que inclui situações em que o fato gerador efetivo se realiza de forma diversa daquela presumida.

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

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

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

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário para modificar e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206900.0046/22-0**, lavrado contra **VIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para pagar o imposto no valor de **R\$ 12.405,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários

legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro(as): Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro(as): Evalda de Brito Gonçalves, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR/VENCEDOR

EVALDA DE BRITO GONÇALVES - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS

