

**PROCESSO** - A. I. N° 206900.0020/22-0  
**RECORRENTE** - VIA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0048-05/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.06.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0112-11/25-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 é matéria reservada à lei nacional de normas gerais do imposto e que, em se tratando de modificação de base impositiva, o assunto é de direito material, a regra estadual é clara ao estabelecer que, acaso o contribuinte postule a restituição nos casos em que a base praticada seja inferior à estimada, também será devida a complementação do tributo em favor da Fazenda Pública na situação inversa, com efeitos retrojetados. Incompetência deste Conselho para aferir inconstitucionalidades. Prejudicial de decadência acolhida. Convertido o feito em diligências à PGE/PROFIS, que opinou favoravelmente à decadência. 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 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) N° 0048-05/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 22/06/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 93.314,10, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada na instância originária:

*“INFRAÇÃO 01 – 002.001.001 – Falta de pagamento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações regularmente escrituradas.*

*Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2017. Penalidade pecuniária de 60%.*

*A infração decorreu do fato do contribuinte, à luz do contido no Tema 0201 do STF, ter solicitado restituição quando a base de cálculo praticada foi inferior a presumida. Isto implicou no direito do Estado, a contraface, postular a complementação do imposto quando a base de cálculo praticada foi superior a presumida.*

*Logo, calcou-se a cobrança no seguinte fundamento legal, a teor dos arts. 9º, 9º-A e 12 da Lei 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.*

*Parágrafo único. Revogado.*

*Nota: O Parágrafo único do art. 9º foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.*

*Redação originária, efeitos até 12/12/19:*

*“Parágrafo único. O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.”*

*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.*

...

*Art. 12. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33. Documentos juntados pelo autuante (fls. 05/14)*

*Documentos juntados pelo autuante (fls. 05/14)”.*

A JJF apreciou a lide no dia 03/04/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos (fls. 250 a 258):

**“VOTO**

*Do ponto de vista formal, o Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.*

*Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.*

*Prestigiado todo e qualquer princípio aplicável ao processo administrativo tributário.*

*Indefere-se o pedido de diligência formulado à fl. 46 porque todos os elementos instrutórios já se encontram presentes nos autos, até porque a matéria controvertida é eminentemente de direito. Não houve impugnações quantitativas específicas que justificassem uma revisão fiscal.*

*As análises de mérito envolvem questões jurídicas sensíveis e requerem dissecação interpretativa. Também a prejudicial parcial invocada pela impugnante. Vamos a elas.*

*Em virtude do contribuinte, à luz do consolidado no Tema 0201 do STF, postular em 2020 a restituição de ICMS decorrente de diferenças entre a base de cálculo presumida e a efetivamente realizada, em operações praticadas entre novembro de 2016 e dezembro de 2017, sob o jugo da substituição tributária, o Estado da Bahia, como contrapartida, cobrou a situação contrária, qual seja, lançou neste processo a complementação do imposto quando a base impositiva praticada superou a estimada, fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2017. O fez com arrimo no § 1º do art. 9º-A da Lei 7.014/96, introduzido pela Lei 14.183/19, com vigência a partir de 13.12.2019, cuja dicção merece aqui ser novamente reproduzida, com destaques da relatoria:*

*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.*

*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.*

*Vale sublinhar que, na esteira do julgamento do RE 593.849, onde brotou o conteúdo do Tema 0201 do STF, o Estado de Minas Gerais embargou de declaração e, entre outros pontos, obteve o seguinte entendimento a propósito de poder exigir a complementação do tributo estadual:*

*Ementa:*

*5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN.*

...

*Fundamentos:*

*A respeito da necessidade de ampliação da tese de julgamento fixada ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral, de maneira a abarcar aqueles casos em que a base presumida é menor do que a base real, não prospera a alegação de omissão da decisão recorrida, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso deste processo. Como vocalizado nos debates em sede plenária, reitera-se razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, § 7º, da Constituição da República. Contudo, a despeito da possível abstrativização da controvérsia no sistema de repercussão geral, os fatos carreados aos autos não convergiram ao elastecimento da súmula de julgamento, sob o ponto de vista da compreensão majoritária do órgão julgador. De todo modo, é despiciendo constatar que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN.*

*Evidentemente, o art. 3º do CTN traz a definição de tributo e, dentro dela, a previsão de sua instituição em lei – além dos marcos que lhe propiciem condições de exigibilidade.*

*Todavia, registre-se que, durante os debates, os Min. Teori Zavascki, Luis Roberto Barroso, Edson Fachin, Rosa Weber, Luis Fux e Marco Aurelio Mello cogitaram da situação em que a base presumida é inferior à praticada.*

*Três linhas defensivas foram abertas pelo sujeito passivo:*

- (i) *Decaimento parcial do crédito tributário, a atingir os fatos geradores de janeiro a junho de 2017, nos moldes do art. 150, § 4º do CTN e do entendimento exarado pela PGE no Incidente de Uniformização 2016.194710-0, visto que a cobrança se refere a recolhimento a menor e, como tal, a Fazenda Pública já sabia desde a concretização do fato jurígeno que deveria efetuar o lançamento de ofício complementar. Logo, ao tomar ciência da autuação em 08.7.2022, o período a salvo dos efeitos decadenciais seria de julho de 2017 em diante.*

*A oposição fazendária entende que, em verdade, à época da ocorrência do fato imputável, quando o autuado ainda estava no regime da substituição tributária, nada era devido ao erário. Somente depois da empresa, ao pleitear a restituição, cair nas malhas do dispositivo estadual atrás transcrito, é que surgiram diferenças a recolher, no que prontamente foram tomadas as providências para constituição do crédito tributário. Daí a situação encaixar-se na hipótese contida no art. 173, I do CTN, de sorte que o prazo de decadência começou a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. Assim, todo o período autuado estaria liberto da decadência.*

*Naturalmente, estamos a tratar de uma prejudicial parcial de mérito que com ele não se comunica. Significa dizer que, independente das questões de fundo, é preciso saber se o sujeito ativo perdeu parcialmente o seu direito material de constituir o crédito tributário.*

*Neste particular, assiste razão ao ente tributante. Note-se que, em verdade, no final de 2016 e nos anos que se sucederam, até 2020, quando a impugnante formalizou o pedido de devolução do imposto, nada era devido ao Estado. A partir da “renúncia” do contribuinte ao regime da ST é que as diferenças passaram a ser devidas, pelo menos no entender do autor da Lei 14.183/2019. Por conseguinte, o caso deste PAF não aborda recolhimento a menor mas falta mesmo de recolhimento, pois à época dos fatos geradores o valor devido de complementação era zero, sendo que só a partir de 2020, com a mudança de critério de quantificação da base de cálculo, é que passou a ser cobrável o imposto residual. Daí se aplicar o entendimento consolidado no Incidente de Uniformização antes mencionado de que, em se tratando de falta de pagamento de imposto, não haveria como exigi-lo de imediato, assim que o fato gerador ocorresse. Note-se que a decadência visa alcançar a pessoa tributante que permaneça inerte em não efetivar o crédito tributário. E, nos idos de 2017, quando da ocorrência do fato imponível, não há que se falar em desídia da Fazenda Pública. Efetivamente, o lançamento de ofício só poderia ser efetivado a partir de 2020, de sorte que cabe aqui a regra contida no art. 173, I do Codex Tributário.*

*Em conclusão, é de se afastar a prejudicial de decadência, mantendo íntegros do ponto de vista material os resíduos de ICMS cobrados entre janeiro e junho de 2017.*

- (ii) *Impossibilidade de o legislador estadual regementar direta e autonomamente a possibilidade de cobrança do complemento do tributo estadual, toda vez que a base de cálculo constatada fosse superior à imaginada, pois o instituto da substituição tributária tem estatura constitucional, com atribuições exclusivas para a lei complementar nacional fixar as suas diretrizes, inclusive a possibilidade de ser exigida a complementação.*

*Neste particular, a fiscalização reiterou que a previsão de exigir a complementação reside em expresse comando de lei estadual, art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96.*

*Soa coerente o argumento empresarial de que o instituto da substituição tributária, nele incluídas as hipóteses de restituição, “renúncia” e complementação pertencem ao campo reservado estritamente à lei complementar de normas gerais do ICMS. Assim está dito com todas as letras na CF/88, art. 155, XII, ‘b’, de seguinte teor, destaques da relatoria:*



*Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

...

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

...

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

...

*XII - cabe à lei complementar:*

...

*b) dispor sobre substituição tributária;*

*Entende-se por regime jurídico um sistema de preceitos legais diferenciados que regulam o funcionamento de determinado aspecto da vida, debaixo dos quais o beneficiário dele poderá usufruí-lo ou a pessoa obrigada deverá atendê-lo, sem possibilidade de interconexão com outros regimes autônomos e mutuamente excludentes.*

*Nesta esteira, regime jurídico de tributação pode ser definido como aquele conjunto sistematizado de regras que fazem funcionar o adimplemento do tributo em face de uma relação jurídica determinada e vinculada à realização de um fato gerador individualmente considerado.*

*No campo do ICMS, pode-se exigir a tributação se valendo de vários regimes jurídicos, a serem adotados de acordo com as características do sujeito passivo, da mercadoria envolvida ou da própria natureza da operação mercantil.*

*Em qualquer um deles, causará insegurança jurídica se a lei, ao estipular um regime normativo a ser adotado para determinado fato gerador, resolver mudá-lo ao sabor de circunstâncias ulteriores que não tenham tratamento constitucional.*

*O fato gerador presumido, quantificado com base em indubitáveis critérios estabelecidos na lei, já põe fim à relação jurídico-tributária quando do seu pagamento antecipado pelo substituto, na hipótese de o valor da operação superar a base calculada estimada. A parte excedente é circunstância puramente econômica.*

*O conteúdo econômico coincide com o jurídico quando a base efetiva é inferior porque o E. STF, nunca é demais repetir, ao adotar a técnica da interpretação conforme, entendeu que a extraordinariedade constitucional do indébito também alcança estas situações, além daquela em que o fato gerador materialmente inocorre.*

*Idênticas situações ocorrem com outros impostos, a exemplo da tributação do imposto sobre a renda com base no lucro presumido. Não obstante configurar uma escolha do contribuinte, salvo as proibições legais, a exigência desse tributo federal poderia ensejar pagamento suplementar caso o fisco verificasse, ao conseguir acesso à sua contabilidade informal (muito comum na prática), ter havido lucro maior do que o estimado. Neste diapasão, apesar de economicamente ter ocorrido base impositiva maior, a suplementação seria indevida, pois o regime jurídico a que estava jungido a empresa era do lucro presumido.*

*No sistema da substituição progressiva para taxação do ICMS, ganha o sujeito ativo alguns bônus, quais sejam, arrecada antecipadamente a agregação presumida para toda a cadeia produtiva, realizando uma receita que só se materializaria posteriormente, além de focar a responsabilização em poucos agentes econômicos dotados de maior lastro patrimonial para responder pela dívida. Mas ao optar por este regime jurídico, deverá também suportar os seus ônus, como não intentar recolhimentos complementares caso a base de cálculo constatada supere a base de cálculo estimada.*

*Não se pode olvidar que, em regra, dentro da antecipação com substituição, a LC 87/96 prevê que o cômputo da agregação será calculado na média ponderada de preços (MVA) verificada em cada subsegmento econômico, através do qual certa mercadoria seja comercializada. E como se trata de média ponderada, forçosamente alguns subsegmentos acusarão preços superiores àqueles sopesados. Se é média, ainda mais ponderada, dificilmente o preço praticado irá coincidir na cifra exata com o valor projetado, de modo que frequentemente ou poder-se-á cogitar em restituir os excessos (com o aval do STF) ou poder-se-á cogitar na complementação (sem previsão constitucional).*

*Repise-se que, dada a interpretação assumida pelo STF, considerando que o modo de restituir (estendido na dimensão quantitativa do fato gerador) foi alçado ao status constitucional, o operador do direito depara-se com uma extraordinariedade máxima do ordenamento jurídico, e deve se portar como tal, vale dizer, admitir a devolução do tributo. Entretanto, isto não sucede com a suplementação.*

*Como se viu na decisão dos embargos declaratórios opostos por Minas Gerais, o debate da complementação, naquela oportunidade, não encontrou o aprofundamento necessário, notadamente sob o prisma deste fenômeno jurídico.*

*A adoção pelo sistema da substituição tributária foi uma decisão do Estado, na qualidade de ente federativo*

*detentor da competência constitucional de instituir e cobrar o imposto. E ao tomar a decisão, implementou-a através de lei. Poderia o ente tributante implantar o regime da apuração normal do ICMS, regido pelo mecanismo da não cumulatividade, mas não foi assim que ele deliberou.*

*Ainda que houvesse a alternativa do contribuinte ingressar neste ou naquele regime jurídico, tal qual se identifica em algumas leis estaduais, quanto ao ICMS, ou no lucro presumido, quanto ao IR, tal faculdade estaria na lei, de sorte que, ao aderir a um deles, não poderia o contribuinte ser forçado a efetuar recolhimentos com base em outro regime jurídico, pois isso ameaçaria a estabilidade dos vínculos obrigacionais.*

*Nestas circunstâncias, não há que se cogitar de enriquecimento sem causa do lado do contribuinte, pois o sujeito ativo, ao instaurar na lei a tributação antecipada, aquiesceu em ver satisfeita a obrigação tributária naquele volume estimado, até porque o seu cômputo foi pautado numa metodologia confiável prevista em lei.*

*Imagine-se o seguinte cenário: uma pessoa, credora de outra em virtude de um contrato de compra e venda, para ver a obrigação solvida, concorda em celebrar uma dação em pagamento recebendo bens em montante inferior à dívida originária. Não seria permitido ao credor, após a quitação, invocar o enriquecimento sem causa para cobrar do devedor a suposta parte remanescente, isto é, a diferença entre a dívida original e a adimplida.*

*Com as devidas adaptações, algo semelhante acontece no caso em tela, porquanto o credor tributário, valendo-se do regime jurídico da tributação antecipada, garantiu logo o tributo de quem tem lastro para assumi-lo, não importa se posteriormente se constate base impositiva superior à projetada.*

*Em reforço, admita-se que por lei o ente tributante instituiu uma redução parcial de base de cálculo, até para amenizar a carga tributária de certo segmento econômico estratégico para a economia estadual. Obviamente, a expressão econômica constatada na operação irá superar o resultante da exigência tributária, mas nem por isso pode se falar em enriquecimento sem causa por parte do devedor.*

*Através de lei o ente tributante autorizou que a arrecadação se efetivasse à luz de uma base impositiva reduzida.*

*Através de lei o ente tributante autorizou que a tributação antecipada recaísse sobre bases econômicas estimadas para desfrutar da arrecadação antecipada e da segurança de vê-la realizada por uma pessoa jurídica com arcabouço patrimonial para suportar a cobrança, abrindo mão de eventuais resíduos quando o fato gerador futuro se concretizasse.*

*Destoa de certa logicidade a norma estadual mencionar que o pleito do indébito implica em “renúncia” do contribuinte em tributar as operações dentro da ST. Só se renuncia a direitos, jamais a deveres. E, indubitavelmente, foi o sujeito ativo que, por lei, obrigou o contribuinte tributar antecipadamente as operações subsequentes em determinadas situações (atividade, tipo de mercadoria, local de origem, local de destino, entre outras). Não foi dado ao contribuinte escolher a tributação normal no lugar da tributação antecipada; caso assim procedesse, fatalmente seria atingido por uma autuação, inclusive com cominação de penalidades. Na realidade, o sujeito passivo tem o dever de se submeter às regras da ST e não o direito de assim se comportar; inconcebível renunciar a algo que não era possível optar, como acontecia no direito do trabalho com a “opção” ao FGTS, com perdão da analogia, imposta aos empregados no lugar da estabilidade decenal.*

*O direito de inserir o sujeito passivo em regime jurídico potencialmente sacrificante é do ente federativo, em busca de ver o imposto pago antes da realização do fato gerador e de assegurar o seu recolhimento por um agente econômico confiável. Inclusive tem o ente a autorização do legislador nacional para calibrar a carga tributária abaixo deste regime jurídico, no sentido de não perder arrecadação. Se eventualmente não o faz, é por inação administrativa, é por desaparecimento operacional.*

*O art. 9º da Lei baiana do ICMS não cria direito nenhum. Apenas aponta uma consequência natural do regime jurídico da antecipação, vale dizer, o encerramento da fase de tributação para todas as fases de cadeia produtiva postadas adiante do recolhimento adiantado, até o consumo final da mercadoria, pois do contrário haveria bitributação, isto é, haveria a exigência do mesmo tributo para o mesmo fato gerador e em favor do mesmo credor tributário.*

*Entretanto, não pode este Conselho rebelar-se contra claro dispositivo de lei. Não é de sua competência fazer questionamentos acerca de eventuais ilegalidades, inconstitucionalidades, e decidir de modo contrário ao que estiver ali normatizado.*

*Embora questionável na área tributária, segundo o STF decidiu no Tema 825 (“É vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”), também não deixa de ser um argumento jurídico o de que, quando a lei nacional de normas gerais, no âmbito da competência concorrente, deixa de fazer o regramento necessário acerca da substituição tributária, podem os Estados-membros exercer a competência legislativa plena, a teor do art. 24, § 3º da CF/88.*

*Em outras palavras: não compete à instância administrativa rejeitar a aplicabilidade de explícito comando de lei estadual, não obstante o alentado arrazoado defensivo. Os caminhos dos que se reputarem prejudicados poderão ser outros.*

- (iii) *Irretroatividade do dispositivo da lei estadual que previu a possibilidade de exigência do complemento do imposto caso a base de cálculo presumida fique aquém da efetuada. Sustenta o autuado que dito dispositivo deve ser aplicado dali para frente, isto é, no mínimo a partir da data da publicação que o introduziu no sistema jurídico. Isto porque a norma em comento prejudica o contribuinte, não é interpretativa e escapa das hipóteses contidas no art. 106 do CTN.*

*Compreendemos a razoabilidade das razões defensivas. Ao retirar o contribuinte do sistema da substituição tributária, a pretexto de que “renunciou” a este regime jurídico ao pedir o indébito, em verdade o legislador está determinando que a base de cálculo, para aquelas operações, não é mais a presumida e sim a realmente praticada, afetando-as em detrimento da segurança jurídica. Verdadeira alteração legislativa com efeitos retrojetados em desfavor das relações jurídicas já consolidadas no passado. E mudança de base de cálculo aplicável à operação não é matéria procedimental, a autorizar a aplicação do dispositivo para trás, sob a falsa justificativa de haver abrigo no art. 144, § 1º do CTN. Quem renunciou ao direito de optar pela tributação normal foi o sujeito ativo, recorde-se, ao preferir a tributação projetada, sendo compensado pelo pagamento adiantado do imposto e pela garantia do seu recebimento, posto estar nas mãos de um responsável tributário de renome patrimonial. E agora a pessoa tributante quer ver esta renúncia revogada, à revelia do caput do art. 144 do CTN, todo o dispositivo abaixo transcrito, com grifos da relatoria:*

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

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

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

*Os autuantes, por sua vez, interpretaram que a multicitada norma é sim de natureza procedimental, ao instituir novos critérios de apuração da base de cálculo e, nesta qualidade, com fulcro no § 1º do art. 144 do CTN, atrás colado, pode lançar-se para trás com o fito de afetar fatos passados, não contemporâneos à sua publicação.*

*Decerto, se a construção interpretativa não caminhar do lado da tese fiscal, o dispositivo da lei estadual perderá quase todo o seu sentido, a sua força cogente, a sua própria razão de existir, não obstante os consideráveis contrapontos impugnatórios. Note-se que, ao se pedir restituição, o legislador, a pretexto de uma “renúncia”, libera o contribuinte de seguir o regime jurídico da ST daquele momento em diante. A norma visa mesmo fazer retroagir os seus efeitos, inclusive pela dicção que ela tomou no texto, posto advertir aos órgãos de fiscalização que empreendam os esforços necessários para exigir a complementação. Toda a construção semântica do dispositivo tem ênfase no passado, sem deixar de conjecturar para o futuro, caso o sujeito passivo, por alguma deformidade de calibração da carga tributária, insista em permanecer no esquadro da ST.*

*E, mais uma vez, também por este veio, não podemos negar vigência a comando expresso de lei da Bahia, por falecer competência ao CONSEF em decidir por inconstitucionalidades ou desbordamentos da lei ordinária de seu campo material previamente estabelecido. Afastados, apesar de pertinentes, os argumentos empresariais.*

*Por tudo quanto foi exposto, é o Auto de Infração julgado PROCEDENTE”.*

Respaldo no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 268 a 294.

Alega a decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, para os fatos geradores de janeiro a junho de 2017, tendo em vista que tomou ciência do lançamento de ofício em 8/7/2022 (fl. 15). Fundamenta o pedido de exclusão parcial das cobranças em jurisprudência de Tribunais Superiores, notadamente do 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 inexistia 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.

Fornece endereço para correspondências processuais e requer a realização de diligência, com o objetivo de confirmar a correta apuração e tempestividade dos valores já recolhidos de ICMS pelo regime da substituição tributária.

Por fim, pede deferimento.

No dia 30/04/2024, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com as seguintes anotações (fls. 442/443):

“(…)

*Na pauta suplementar de abril de 2024, a 1ª CJF decidiu solicitar opinião à PGE/PROFIS acerca da suposta decadência.*

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

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

No Parecer de fls. 391 a 394, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS ressalta que o art. 9º-A do RICMS/BA contém norma de natureza procedimental, inexistindo qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento tributário, quando feito dentro do prazo decadencial.

Às fls. 337/338, o feito foi convertido em nova diligência à PGE/PROFIS, para que se posicionasse sobre a prejudicial de decadência, e esta o fez às fls. 341 a 344, opinando no sentido de que o período de janeiro a junho de 2017 está caduco.

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

## VOTO

Relativamente à decadência, a ciência da autuação ocorreu no dia 8/7/2022, conforme o doc. de fl. 15, e as ocorrências autuadas são de 01 a 12/2017.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE/PROFIS 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, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante 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, 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 tributo, efetuar o

pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o exigível, em virtude de dolo, fraude ou simulação, que não foram comprovados.

No presente caso, houve declaração e pagamento do tributo, de acordo com o que a própria descrição da infração está a indicar, só que em valores menores do os efetivamente devidos.

Aplicando a regra estatuída no art. 150, § 4º do CTN, em alinhamento com a PGE/PROFIS, concluo que o período de janeiro a junho de 2017 está caduco.

Acolhida a prejudicial de decadência.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos, que já foram convertidos em duas solicitações de opinião jurídica à PGE/PROFIS. Indefiro o pedido de realização de nova diligência ou perícia, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

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.

Neste ponto, cabe ressaltar que a este órgão não compete o controle de constitucionalidade nem a negativa de eficácia à norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

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

Alinho-me com o posicionamento externado pela PGE/PROFIS, segundo o qual o art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96 possui natureza meramente procedimental, sendo, portanto, retroativos os seus efeitos.

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

Como dito, no dia 30/04/2024, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com as seguintes anotações (fls. 442/443):

“(…)

*Na pauta suplementar de abril de 2024, a 1ª CJF decidiu solicitar opinião à PGE/PROFIS acerca da suposta decadência.*

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

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

No Parecer de fls. 391 a 394, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS ressaltou que o art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96 possui norma de natureza eminentemente procedimental, inexistindo qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento tributário, quando feito dentro do prazo decadencial.

Às fls. 337/338, o feito foi convertido em nova diligência à PGE/PROFIS, para que se posicionasse sobre a prejudicial de decadência, e esta o fez às fls. 341 a 344, opinando no sentido de que o período de janeiro a junho de 2017 está caduco.

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



**Processo Administrativo Fiscal.**

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

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

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tendo em vista o acolhimento da prejudicial de decadência, mantendo, no demonstrativo de apuração de fl. 02, apenas as ocorrências de 31/07/2017 a 31/12/2017.

**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 CJP 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, 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.

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 206900.0020/22-0, lavrado contra VIA S/A., devendo ser intimado o recorrente para pagar o imposto no valor de **R\$ 54.025,88**, 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