

PROCESSO	- A. I. N° 206900.0016/22-3
RECORRENTE	- VIA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0045-01/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18.06.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0113-11/25-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE REVENDAS DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM IMPOSTO RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE. ANEXO I DO RICMS/BA. PREÇO DE VENDA SUPERIOR AO ADOTADO NA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. Através da legislação aplicável, em pleno vigor, restou constatado que o sujeito passivo ao formalizar o pedido de restituição fica sujeito as regras impostas do § 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 à base de cálculo presumida. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação; de ato normativo; emanado de autoridade superior. Acolhido o pedido de decadência parcial do lançamento tributário. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0045-01/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/06/2022 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 23.372,15, pelo cometimento da infração abaixo:

Infração 01 – 002.001.001: “Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”.

Consta na descrição dos fatos: “A empresa com fundamento no Artigo 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando com o entendimento do Tema nº 201 do STF referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO, diversos pedidos de RESTITUIÇÃO DO ICMS conforme abaixo especificados, alegando ter efetuado operações mercantis referente a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido ANTECIPADAMENTE por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA na forma do ANEXO I do RICMS(Ba.), com base de cálculo do imposto inferior a originalmente presumida”.

“Ao cotejar a legislação aplicável, constata-se que a requerente ao formalizar o pedido de restituição está sujeita as regras impostas do § 1º do Art. 9º-A da Lei 7.014/96, ou seja; renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada nos casos de vendas efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida”.

“Elaborado com base nos registros da EFD-Escrita Fiscal Digital do contribuinte, o demonstrativo apensado no ANEXO A, demonstra o valor das vendas com preço superior ao adotado como base de cálculo presumida na entrada da mercadoria sendo a diferença objeto da imputação fiscal”.

Enquadramento Legal: art. 2º, inciso I e art. 32, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 332, inciso I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa** prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 18 a 41), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 237 a 239), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que após análise

jugou Procedente em Parte nos seguintes termos:

VOTO

Incialmente, constato não ter ocorrido qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

O presente processo imputa ao autuado a falta de recolhimento de ICMS, nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Refere-se a falta do recolhimento do ICMS devido sobre as vendas realizadas pelo contribuinte com base de cálculo superior ao valor pago anteriormente por antecipação no regime da Substituição Tributária.

Em preliminar de mérito, o autuado arguiu a decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativo ao período de Janeiro a Junho de 2017, amparando-se no que dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que apenas foi científica do Auto de Infração, em 08/07/2022.

Sobre essa questão a PROCURADORIA ESTADUAL (PGE/PROFIS), através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 firmou entendimento de que 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 e prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

No caso concreto, nos encontramos frente a lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte, uma vez que se refere as diferenças de ICMS verificadas quando as operações de vendas realizadas nos períodos autuados, superaram o valor considerado como base de cálculo para retenção do ICMS-ST, que foi antecipado ao Estado.

A situação se enquadra, portanto, perfeitamente na regra contida no dispositivo legal acima mencionado, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “anticipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade. Nessa situação a contagem do prazo decadencial tem início a partir da data de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I., se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 08/07/2022, os fatos geradores ocorridos até junho de 2017 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados no período de janeiro a junho de 2017 ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V, do CTN, assistindo, dessa forma, razão ao autuado no que concerne a preliminar de decadência.

Em relação ao mérito, propriamente dito, sustentou o autuado ser insubsistente o lançamento, ante a impossibilidade de se cobrar complemento de ICMS-ST por falta de previsão em Lei Complementar.

Entende, o impugnante, que o § 1º do art. 9º - A da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 14.183/19, contraria o princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária, na medida em que inexiste autorização em Lei Complementar Federal para cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal,

Entretanto, destaco que não cabe a este CONSEF se pronunciar a respeito de tal arguição, em obediência ao disposto no art. 167, I e III, do RPAF/BA, cujo teor transcrevo:

“Art. 167. 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.

Ocorre que à época da autuação o § 1º, do artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96 estabelecia 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.”.

Destarte, a autuação procedeu de acordo com a legislação vigente, em obediência ao seu dever funcional, quando constatou que o preço de venda praticado pelo impugnante foi superior ao considerado como base de cálculo para retenção do ICMS-ST, conforme demonstrado nas planilhas elaboradas pela fiscalização, inseridas em sua totalidade no CD de fl. 47, das quais o autuado tomou ciência e teve acesso.

No que tange às Decisões Judiciais, citadas pelo autuado, todas voltadas a questões constitucionais, proferidos

pelo STF (Supremo Tribunal Federal), assinalo que as mesmas não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, pois este não figurou em nenhuma das ações citadas como parte.

Em outra linha defensiva, o autuado questionou a possibilidade 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, sendo que, em seu artigo 6º expressamente consignou que sua vigência se deu apenas a partir da publicação do ato, ou seja 13/12/2019. Asseverou que devem ser observados os princípios da anterioridade e nonagesimal, de forma que esta alteração só deveria viger a partir de 12/03/2020, reportando-se, ainda, aos arts. 105, 106 e 144 do CTN.

Em relação a esse questionamento, transcrevo abaixo parte do voto do ilustre Julgador Carlos Fábio Cabral Ferreira, com o qual coaduno, externado em 03 julgamentos pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, referentes à Notificações lavradas contra esta mesma empresa:

“O segundo argumento de mérito apresentado pelo autuado, está relacionado a 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, sendo que, em seu artigo 6º expressamente consignou que sua vigência se deu apenas a partir da publicação do ato, ou seja 13/12/2019, devendo, portanto, serem observados os princípios da anterioridade e nonagesimal, de forma que esta alteração só deveria viger a partir de 12/03/2020, reportando-se, ainda, aos arts. 105, 106 e 144 do CTN, o que, ao seu argumento, demonstra a impossibilidade de se cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos 2 (dois) anos antes da edição da norma que instituiu tal previsão na Lei nº 7.014/96.

Não é esta a interpretação que faço na aludida norma legal. Vejamos sua transcrição:

“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. (grifo não original).

§ 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.”

Consoante se observa acima, o art. 9º-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 consta no § 1º acima transcrito, isto é, “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”.

Assim é que, ao meu entender, a Lei não obrigou o contribuinte a ingressar com o pedido de restituição, apenas facultou essa possibilidade, estabelecendo, entretanto, a condição de renúncia ao encerramento da tributação, o que foi aceito pelo autuado, tanto que, 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 seus argumentos defensivos e voto pela Procedência Parcial da presente Notificação Fiscal, com a seguinte configuração do débito referente aos períodos de julho/2017 a dezembro/2017: valor histórico R\$ 3.009,96, acréscimos moratórios R\$ 754,43 e multa de R\$ 1.805,97, totalizando o débito na quantia de R\$ 5.570,36.

Dessa forma, com base no que foi exarado no voto vencedor acima transrito, concluo no mesmo sentido, ou seja, que na situação em comento não se aplica o princípio da anterioridade nonagesimal, já que se trata de uma condição opcional conferida ao contribuinte.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em função da exclusão dos valores exigidos no período de janeiro a junho de 2017, por terem sido alcançados pela decadência, permanecendo o crédito tributário referente aos meses de julho a dezembro de 2017, no montante de R\$ 14.190,97.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 286 a 302) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia fazendo um breve resumo dos fatos. Em seguida, fala da insubsistência do lançamento tributário impugnado e da impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar.

Diz que a d. Fiscalização cobra da Recorrente complemento de ICMS-ST decorrente das vendas realizadas pelo estabelecimento autuado (substituído), que se deram em valor superior ao adotado pelo substituto ao calcular e recolher o ICMS-ST retido nestas operações, nos termos da legislação tributária de regência.

Segundo consta do relato do Auto de Infração, a d. Fiscalização se amparou no § 1º, do artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96, acrescentado pela Lei (BA) nº 14.183/19, para constituir face à Recorrente débito de ICMS decorrente de suposta falta de pagamento de ICMS sobre operações de venda de determinadas mercadorias, essencialmente chips pré-pagos e celulares. Estabelece o aludido artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96.

Ocorre que, a despeito do quanto ali estabelecido, o artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.014/96 não pode prosperar, uma vez que contraria o princípio da estrita legalidade (ou tipicidade tributária), na medida em que inexiste autorização em Lei Complementar Federal para cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal (“CF/88”).

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

Contudo, 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. Isto porque, como narrado, o Texto Constitucional trouxe apenas a possibilidade de restituição de valores pelo contribuinte quando o valor antecipado se mostrar superior ao efetivamente devido (valor da operação final apurado por ocasião da saída).

Significa dizer, portanto, que, se de um lado o Texto Constitucional possibilita que os Estados e o Distrito Federal exijam o imposto antes da efetiva ocorrência do fato gerador, de forma que, muitas vezes, o Fisco possui a seu dispôr valor de ICMS sobre operações que ocorrerão em momento muito posterior, de outro, determina que, caso não ocorrido o fato gerador da forma que presumido, deverá restituir ao contribuinte substituído valores porventura recolhidos a maior.

Veja-se que o artigo 150, § 7º da CF/88, se reputa apenas à obrigatoriedade de restituição de valores pelos Estados, e não autoriza a cobrança de ICMS complementar em função da inovação do fato gerador como presumido. Isso se dá justamente porque a instituição da substituição tributária é opcional pelos Estados, de forma que, caso determinado ente federado pretendesse cobrar ICMS nestes moldes (isto é, de tributar o contribuinte com base no fato efetivamente realizado) deveria fazê-lo com base na sistemática ordinária de tributação, e não se valendo da substituição tributária.

Assim, o que a Constituição Federal possibilita é que Estados e Distrito Federal ou tributem o fato efetivamente realizado (com base na sistemática ordinária de tributação), ou antecipem a tributação, utilizando, para tanto, um fato tributário presumido (na sistemática de substituição tributária), impondo-lhe a obrigação de restituir valores a maior porventura antecipados - e nada mais.

Ademais, a Constituição Federal delegou às Leis Complementares não apenas competência para instituir as normas gerais em matéria tributária, como também, no caso específico do ICMS, para definir as balizas gerais para viabilizar sua instituição e cobrança de maneira uniforme pelos Estados e DF. Para isso, basta ver o que estabelecem os artigos 146 e 155 da CF/88.

Deste modo, para que um Estado introduza novas obrigações tributárias de ICMS, tal possibilidade deve estar aventada na Constituição Federal e ter sua hipótese de incidência regulamentada em Lei Complementar (justamente por força da delegação contida nos artigos 146 e 155, § 2º, inciso XII da CF/88), a fim de que tal cobrança não seja contaminada por inconstitucionalidades.

Não há dúvidas, portanto, que em se tratando de cobrança de imposto decorrente de situações em que implementada a substituição tributária (relembrando que se trata de cobrança de complemento de ICMS de mercadorias sujeitas ao ICMS-ST, devidamente retido pelo substituto), não pode o Estado da Bahia deixar de observar as limitações impostas pela CF/88 ao poder de tributar, dentre eles, o princípio da legalidade em matéria tributária, que demanda a observância ao veículo introdutor da norma a depender da matéria regulamentada, de forma que não se pode concordar com a cobrança de ICMS, notadamente decorrente de situações de substituição tributária, sem que esteja também amparada em lei complementar federal.

Significa dizer que por força da delegação contida nos artigos 146 e 155, § 2º, XII da CF/88, para exigência do complemento do ICMS-ST tal competência tributária deveria ter sido outorgada aos Estados e DF pela Constituição Federal e estar regulamentada em Lei Complementar Federal. Veja-se 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 do § 7º, do teor artigo 150 da Constituição Federal e do artigo 10 da LC nº 87/96).

Ressalta, inclusive, que, em algumas ocasiões, o E. STF ao julgar a (indevida) instituição de ICMS ao arrepio do princípio da legalidade em matéria tributária, ressaltou a importância de que tal previsão estivesse contida em lei complementar e na Constituição Federal, a exemplo do RE 598677, Relator: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-085 Divulgado 04/05/2021, Publicado 05/05/2021.

A título de exemplo, temos a situação que pode ser visualizada no julgamento do Tema 525/STF, onde decidiu-se, no julgamento do RE 851.108 de relatoria do Ministro Dias Toffoli, que “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”, ou seja, a utilização da lei complementar foi reconhecida em julgamento em sede de repercussão geral, para a regulamentação do tributo instituído pela Constituição Federal.

Consigne-se que o fato de tais precedentes não vincularem este C. Tribunal Administrativo, com a devida vénia, não afasta a ilegalidade e inconstitucionalidade perpetradas em desfavor da Contribuinte.

Depois fala acerca da impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à Edição da Lei (BA) nº 14.183/19.

Não bastasse, na remota hipótese que se venha a entender pela legalidade na cobrança de complemento de ICMS-ST no Estado da Bahia, instituída pela Lei (BA) nº 14.183/19, que alterou a Lei (BA) nº 7.014/96, para incluir o artigo 9º-A na lei em comento (mas sem amparo em Lei Complementar Federal), de rigor pontuar que também não prospera a cobrança ora enfrentada, uma vez que incidente sobre fatos geradores ocorridos em momento ANTERIOR à edição da Lei

(BA) nº 14.183/19, que passou a prever tal possibilidade.

Como se verifica da Lei (BA) nº 14.183, que inseriu o artigo 9º-A na Lei (BA) nº 7.014/96, esta foi publicada apenas em 13 de dezembro de 2019, sendo que seu artigo 6º expressamente consignou que sua vigência se deu apenas a partir da publicação do ato, ou seja, em 13/12/2019.

Em outras palavras, caso eventualmente considerada que a simples previsão em lei estadual possibilitaria a constituição do crédito tributário ora combatido, esta apenas poderá reger as relações jurídico-tributária ocorridas em momento POSTERIOR à tal instituição, que, no caso, ocorreu apenas em 13/12/2019, devendo, ainda, serem observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, destaque-se, de forma que esta apenas seria viável a partir de 12/03/2020.

Nesse sentido, os artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional (“CTN”) expressamente vedam a possibilidade de aplicação retroativa da legislação tributária, excetuando apenas as hipóteses de ato interpretativo (o que por certo não o é, considerando tratar-se de instituição de nova hipótese de cobrança de ICMS) e que ainda estejam pendentes de julgamento definitivo e desde que a novel legislação se mostre mais “favorável” ao contribuinte (hipótese também não configurada).

Em complemento, faz-se interessante trazer trecho do Acórdão JJF nº 0045-05/23-VD, proferido no julgamento de Impugnação nos Autos nº 206900.0019/22-2, onde figura como parte estabelecimento da ora Recorrente e, o I. Julgador Relator Sr. Vladimir Miranda Morgado discorre e reconhece o caráter retroativo da Lei (BA) 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”*.

Em contraponto, temos que o artigo 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”*.

Nesse sentido, o voto divergente do Ilmo. Sr. Julgador João Vicente Neto, quando, no acórdão JJF nº 0285-04/22NF-VD (Doc. 04), onde também figurou como autuada estabelecimento da ora Recorrente, deixa claro seu entendimento no sentido de que não há que se falar em produção de efeitos pretéritos, com relação à Lei (BA) nº 14.183/19:

“(...) Como está posto na nota do artigo 9º-A da Lei 7.014/76, 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. (...)

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. (...)

Portanto, há de excluir da autuação qualquer cobrança de valor complementar de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/12/2019. É como eu voto.”

Com base no entendimento acima exarado, extrai-se ainda que não se sustenta, portanto, o entendimento, apresentado via transcrição de acórdão diverso que julgou caso de outro

estabelecimento da ora Recorrente sobre o tema ora em debate, que explicita que a Recorrente, 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.

Outrossim, é de se consignar que, ainda que possível fosse “renunciar ao regime da ST”, na forma disposta pelo § 1º, do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/76, referido dispositivo, consoante toda argumentação acima trazida, não estava vigente à época dos fatos geradores que ensejaram a lavratura do presente AI, não podendo ser aplicado em desfavor da Recorrente, também sob pena de ofensa à irretroatividade.

Assim, por todo o exposto e também reiterados o artigo 1º do CTE/BA e artigos 1º e 2º do RPAF/BA, caso venha a ser superada a ofensa à legalidade e entendida pela possibilidade de cobrança de complemento de ICMS-ST com a edição da Lei (BA) nº 14.183/19, requer a Recorrente, o provimento do presente recurso, a fim de que seja 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.

A Recorrente requer, que seja determinada a realização de diligência nestes autos para que sejam confirmados os pontos acima arguidos, em especial, o recolhimento, ainda que supostamente parcial, de ICMS com relação ao período autuado, como autoriza o artigo 137, inciso I, alínea “a” do RPAF/BA, e que requer a intimação de seus procuradores para realização de sustentação oral, em nome do Dr. GUILHERME PEREIRA DAS NEVES, com endereço eletrônico intimacoes@nseb.com.br, e endereço profissional na Rua do Pinheiros nº 870, 26º andar, São Paulo/SP, CEP 05422-001, quando do julgamento deste Recurso por esse C. CONSEF.

Por fim, ante o exposto, tendo sido demonstrados os motivos suficientes para reforma parcial do Acórdão JJF nº 0045-01/23-VD, pede respeitosa e tempestivamente, perante esse C. CONSEF, que sejam as razões do presente recurso regularmente processadas e integralmente providas, para cancelar integralmente o Auto de Infração ora impugnado (e, por conseguinte, a penalidade aplicada), determinando o arquivamento do processo administrativo.

Em outro processo da Recorrente cujo teor é mesmo, na sessão de julgamento realizada na 2ª CJF, que teve como principais pontos em discussão a aplicação do procedimento previsto no Art. 9º-A em relação às operações realizadas antes da sua vigência e o dia a quo do prazo decadencial, tendo em vista que a fiscalização só pode exigir o complemento de ICMS-ST a partir da renúncia ao encerramento da tributação prevista no Art. 9º, conforme estabelecido no citado Art. 9º-A, foi deliberado converter o feito em diligência à PROCURADORIA GERAL DO ESTADO/PROFIS (PGE/PROFIS), para analisar a operação objeto da autuação e emitir parecer jurídico a respeito da possibilidade ou não de cobrar complemento de ICMS-ST.

Com base nas razões apresentadas pela Recorrente, considerando a tramitação na PGE dos Processos Nós: PGE2024050554-0 e PGE2024056336-0, ambos do mesmo contribuinte, em sede de julgamento, os membros da 1ª CJF, decidiram remeter os autos a Secretaria do CONSEF, a fim de que fossem adotados os procedimentos a seguir:

- a) Anexar os referidos pareceres ao processo em epígrafe.
- b) Intimar a Recorrente, contrarrecibo e conceder o prazo de 10 (dez) dias, para que se manifeste, se assim desejar.

Atendidas as solicitações acima, o processo deveria ser encaminhado ao CONSEF, para julgamento.

Neste quesito, assim se manifestou a PGE (Parecer acostado aos autos, fls. 335 a 347).

“O objeto da questão levantada no pedido de diligência, em resumo, cinge-se à possibilidade de cobrança e, outrossim, de restituição, do complemento do ICMS-ST pelo Fisco quando base de cálculo da operação praticada pelo contribuinte for menor ou maior que a base de cálculo fixada normativamente, conforme disposto no artigo 9º-A na Lei (BA) nº 14.138/19.”

Pois bem, a primeira coisa a ser dita na análise da questão é que o tema sobre a possibilidade de cobrança ou restituição do ICMS-ST, em razão de descompasso entre a base de cálculo firmada normativamente e a base real da operação, modificou-se em 2018, quando o STF firmou o Tema 201, cujo teor se impõe colacionar:

"Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. (Leading Case RE 593849)

Tese: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida."

Antes da decisão sufragada no bojo do regime repetitivo, a jurisprudência trazegava no sentido da impossibilidade do pedido de restituição e, por conseguinte, da cobrança da diferença, uma vez que se entendia ser a base de cálculo fixada normativamente como definitiva, com encerramento da tributação, não havendo qualquer repercussão o valor real da operação para estes fins, como plasmado no art. 9º da Lei nº 7.014/97.

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

Assim, sobreveio o artigo 9º - A na Lei (BA) nº 14.138/19, em que se estabeleceu o procedimento para o pedido de restituição administrativa pelo contribuinte e, igualmente, o dever do Fisco de realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, exigindo-se às diferenças apuradas nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.

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

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

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

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

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

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

O referido parecer foi anexado em atendimento à diligência. Logo em seguida, houve manifestação da recorrente (fls. 357 a 364) reiterando os argumentos trazidos no Recurso Voluntário.

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

VOTO VENCIDO

Conforme relatado, o presente Recurso Voluntário foi interposto nos termos no Art. 169, I, alínea "b" do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal

nº 0045-01/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/06/2022 que exige o valor histórico de R\$ 23.372,15, que após julgamento foi reduzido para R\$ 14.190,97, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

A infração foi lavrada pelo não recolhimento do ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Diz a autuação que “*A empresa com fundamento no Artigo 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando com o entendimento do Tema nº 201 do STF referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO, diversos pedidos de RESTITUIÇÃO DO ICMS conforme abaixo especificados, alegando ter efetuado operações mercantis referente a revenda de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido ANTECIPADAMENTE por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA na forma do ANEXO I do RICMS(Ba.), com base de cálculo do imposto inferior a originalmente presumida*”.

Disse que ao cotejar a legislação aplicável, constatou-se que a requerente ao formalizar o pedido de restituição está sujeita as regras impostas do § 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 vendas efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida, e em análise dos registros da EFD-Escruta Fiscal Digital do contribuinte, o demonstrativo apensado no ANEXO A, demonstra o valor das vendas com preço superior ao adotado como base de cálculo presumida na entrada da mercadoria sendo a diferença objeto da imputação fiscal.

No tocante aos argumentos da Recorrente, quanto ao questionamento que o § 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 14.183/19, contraria o princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária, na medida em que inexiste autorização em Lei Complementar Federal para cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal, cumpre esclarecer que não se inclui na competência deste Conselho, a declaração de constitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I e III do RPAF/BA.

Em relação ao questionamento da possibilidade de exigir complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a edição da Lei nº 14.183/19, vez que esta foi publicada em 13 de dezembro de 2019, sendo que, em seu artigo 6º expressamente consignou que sua vigência se deu apenas a partir da publicação do ato, ou seja 13/12/2019, onde asseverou que devem ser observados os princípios da anterioridade e nonagesimal, de forma que esta alteração só deveria viger a partir de 12/03/2020, reportando-se, ainda, aos arts. 105, 106 e 144 do CTN, é o que passo a analisar.

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 procedural 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 CFJ 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 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, descebe-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.

VOTO VENCEDOR

Peço licença para divergir da i. relatora.

Como último argumento de mérito, que, na verdade, não é de mérito, mas sim de (in)validade, 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 o dispositivo da Lei Estadual só poderia ser aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir da data da publicação do texto, vez que não se reveste de conteúdo meramente interpretativo, escapando às hipóteses previstas no art. 106 do CTN.

Alinho-me com o posicionamento já externado reiteradas vezes pela douta Procuradoria do Estado, segundo o qual se está a tratar ne dispositivo meramente procedural, e não de direito material.

A norma estadual, ao retirar o contribuinte do sistema da substituição tributária (ST), a pretexto de que este “renunciou” ao regime jurídico ao pedir o indébito, em verdade, está determinando que a base de cálculo, para aquelas operações, não é mais a presumida, mas sim a realmente praticada.

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 recursais. 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 ao 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 esquadrão da ST.

Ademais, devemos seguir o comando da impossibilidade jurídica de os órgãos de julgamento administrativo negarem validade, vigência e eficácia a comandos expressos de Lei do Estado da Bahia (art. 167, I e III do RPAF/99).

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0016/22-3, lavrado contra VIA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 14.190,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – 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

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS