

**PROCESSO** - A. I. Nº 206900.0040/22-1  
**RECORRENTE** - VIA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0132-06/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.06.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0114-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO ICMS-ST. ART. 9º-A, § 1º DA LEI Nº 7.014/96 COM NATUREZA PROCEDIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE RETROATIVIDADE VEDADA. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. ART. 150, § 4º DO CTN. É legítima a cobrança do complemento do ICMS-ST nos casos em que o contribuinte, ao apresentar pedido de restituição com base no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, praticou preço de venda superior a base de cálculo presumida, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido antes da entrada em vigor da Lei nº 14.183/2019, por se tratar de norma procedimental que apenas disciplinou os efeitos do direito já reconhecido no julgamento do Tema 201 do STF. Aplicável, entretanto, a decadência aos fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da ciência do auto, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Modificada a decisão da primeira instância. Recurso **PARCIALMENTE 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 6ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0132-06/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/08/2022 interposto nos termos no art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 22.016,52, pelo cometimento da infração abaixo:

**Infração 01 – 002.001.001:** - Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares 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 1** 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, inc. I e art. 32, da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 332, inc. I, do RICMS, Decreto nº 13.780/2012.

**Multa** prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação, fls. 26 a 47, a informação fiscal foi prestada pelo autuante fls. 297 a 299. A instrução processual concluída, os autos foram remetidos à apreciação da 6ª JJF que

após análise julgou a infração Procedente nos seguintes termos:

### **VOTO**

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

*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o total do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o total recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, de que não se está a tratar nos presentes autos.*

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

*Verifica-se, no sistema informatizado denominado INC desta Secretaria da Fazenda, que no exercício 2017 o impugnante somente efetuou recolhimentos de “Taxas de Incêndio e Outras – Bombeiros”, pelo que não há que se falar em decadência no que concerne ao ICMS.*

*A ciência da lavratura ocorreu no dia 07/10/2022, conforme a Mensagem DT-e de fl. 16, e o primeiro período autuado foi janeiro de 2017, ainda no prazo de que trata o art. 173, I do CTN.*

*Rejeitada a prejudicial de decadência.*

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

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

*O defendente, com fundamento no art. 9º-A da Lei 7.014/96, harmonizado com o entendimento do tema nº 201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de restituição de indébito de ICMS, discriminados à fl. 01, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revendas de mercadorias adquiridas com o imposto recolhido antecipadamente por substituição, com bases de cálculo inferiores às presumidas.*

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

*O sujeito passivo, ao formalizar os requerimentos de restituição, submeteu-se de imediato às regras impostas no art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, restando ao Fisco o dever de exigir as diferenças apuradas nos casos de vendas com bases de cálculo superiores às presumidas.*

*Os levantamentos, com base na EFD (Escrituração Fiscal Digital), espelham os valores das vendas com preços superiores aos adotados como bases de cálculo presumidas nas entradas das mercadorias, sendo as diferenças o objeto da imputação fiscal.*

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

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

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

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

ocorreram entre 01 e 12/2017.

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

Nos termos do art. 144 do CTN:

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

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

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

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

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

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

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

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

O referido artigo, especialmente o seu § 1º, que deu ao Fisco o poder/dever de realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, exigindo a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária, foi inserido pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, publicada no Diário Oficial do Estado de 13/12/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019.

Ao contrário do que alegou o auditor que prestou a informação fiscal, não se trata de norma procedimental, mas material, que impõe ao contribuinte a obrigação de pagar a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida. Entretanto também é norma de direito material no sentido reverso, ou seja, cuida de direito material do contribuinte, que somente passou a tê-lo a partir dos efeitos da Lei nº 14.183 (13/12/2019). Os pleitos de restituição são concernentes a valores relativos a fatos verificados anteriormente, entre 11/2016 e 12/2017.

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

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

Entretanto, o contribuinte, ao efetuar os pedidos de restituição, como disseram os autuantes, submeteu-se de imediato às regras impostas no art. 9º-A, § 1º da Lei 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, restando ao Fisco o dever de exigir as diferenças apuradas nos casos de vendas com bases de cálculo superiores às presumidas.

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

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

Inconformado com a procedência da infração, o autuado interpôs o Recurso Voluntário, fls. 319 a 346, com base no art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os



argumentos a seguir apresentados.

Inicia fazendo um breve resumo dos fatos.

Em sede de preliminar, pugna pela decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a junho de 2017. Diz que a acusação fiscal de falta de pagamento de complemento de ICMS-ST se reporta a fatos geradores supostamente ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2017 e 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 junho de 2017, que representam o valor de R\$ 11.546,11, correspondente a 52,44% do montante de ICMS lançado (R\$ 22.016,52).

Explica que uma vez realizado o autolançamento do imposto, como é o caso do ICMS, cabe ao Fisco, na existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido, impulsionar o procedimento administrativo por meio do qual se dará a constituição do crédito tributário, a seu ver, ainda devido, conforme prevê o art. 142 do CTN, juntamente com o art. 150, § 4º do CTN, através do qual fixou o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação (autolançamento).

A Recorrente foi cientificada do Auto de Infração, que efetivou o lançamento ora combatido, em 07/10/2022, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, que atingiu, como dito, os meses janeiro a junho de 2017, o que fica 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, supostamente devido, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores autuados, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

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

- b.1)* se o contribuinte realiza o pagamento do tributo/contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem se dará pela regra do § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador;
- b.2)* se o contribuinte apura o tributo/contribuição, mas não realiza qualquer recolhimento, nem apresenta a devida declaração ao Fisco, a contagem se dará conforme a regra do inc. I, do art. 173 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do respectivo fato gerador; e
- b.3)* se o contribuinte apura o tributo/contribuição, não realiza qualquer recolhimento, mas apresenta declaração ao Fisco (GIA, por exemplo), segundo a jurisprudência atual, não se trata de prazo decadencial, mas, sim, prescricional e, por conseguinte, a contagem deve observar o regramento previsto no art. 174 do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos a partir da data da constituição definitiva do crédito (entrega da respectiva declaração ao Fisco).

Portanto, nos casos em que, tal como o presente, o contribuinte realizou o pagamento do imposto, porém em valor inferior ao efetiva ou “supostamente” devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, como é exatamente o caso dos autos, a contagem se dará pela regra prevista pelo § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador.

Destaca que idêntico é o entendimento deste CONSEF que também aplica o art. 150, § 4º do CTN, na contagem de prazo decadencial de obrigações tributárias tempestivamente informadas ao Fisco e confirmados os pagamentos de ICMS nos períodos pelos contribuintes, conforme ementas

transcritas:

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. O Autuado comprovou que a lavratura foi realizada após mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador. Alegação de decadência acatada, conforme estabelecido no art. 150, § 4º do CTN. Infração insubsistente. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime. (Acórdão JJF nº 0407-06/21-VD - AI nº 284119.0014/20-1)*

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Acatada preliminar de decadência relativa aos meses de janeiro a novembro do exercício de 2011, consoante o art. 150, § 4º do CTN e entendimento firmado pela Procuradoria Geral do Estado por meio da Procuradoria Fiscal, no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.”. (Acórdão CJF nº 0381-12/17 - AI nº 279757.3010/16-0)*

Frisa que no presente caso, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data do fato gerador, em observância ao termo inicial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Ao abordar a insubsistência do lançamento tributário alega a impossibilidade de cobrar o complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar. A 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, amparada no § 1º do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 14.183/19, decorrente de suposta falta de pagamento de ICMS sobre operações de venda de determinadas mercadorias, essencialmente chips pré-pagos e celulares.

Argumenta que a despeito estabelecido no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, a exação não pode prosperar, uma vez que contraria o princípio da estrita legalidade, na medida em que inexistente autorização em Lei Complementar Federal para cobrança de ICMS sobre tais bases, como impõe a Constituição Federal.

Acrescenta que desde a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu o § 7º, no art. 150 da Constituição Federal, 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 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, ou seja, a cobrança de ICMS complementar quando o valor da operação for superior ao valor presumido, não foi previsto pela Constituição Federal, nem pela Lei Complementar nº 87/96, que trouxe apenas a possibilidade de restituição de valores quando o valor antecipado for superior ao efetivamente devido.

Conclui que a Constituição Federal possibilita que os entes federados exijam o imposto antes da efetiva ocorrência do fato gerador e de outro, determina que, caso não ocorrido o fato gerador da forma que presumido, deverá restituir ao contribuinte valores porventura recolhidos a maior.

Destaca que o 150, § 7º da Constituição Federal, se refere apenas à obrigatoriedade de restituição de valores pelos estados, e não autoriza a cobrança de ICMS complementar em função da inoccorrência do fato gerador como presumido, em razão de que a instituição da substituição tributária é opcional pelos 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 valendo-se da substituição tributária.

Ensina que 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 entes federados, conforme os artigos 146 e 155 da Constituição Federal.

Conclui que se um estado introduzir novas obrigações relativas ao ICMS, deve estar prevista na Constituição Federal e ter sua hipótese de incidência regulamentada em lei complementar, a fim

de que tal cobrança não seja contaminada por inconstitucionalidades. Portanto, a cobrança de complemento de ICMS de mercadorias sujeitas substituição tributária, retido, não pode a Bahia deixar de observar as limitações impostas pela Constituição Federal, de forma que não concorda com a cobrança do ICMS, notadamente decorrente de situações de substituição tributária.

Ressalta, que em algumas ocasiões, o STF ao julgar a (indevida) instituição de ICMS ao arrepio do princípio da legalidade, ressaltou a importância de que tal previsão estivesse contida em lei complementar e na Constituição Federal, a exemplo do RE 598.677.

Traz como exemplo o resultado do julgamento do Tema 525/STF, onde se decidiu, 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 Tribunal Administrativo, contudo, não afasta a ilegalidade e inconstitucionalidade em desfavor do contribuinte.

Fala acerca da impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 14.183/19.

Argumenta que na remota hipótese que se venha a entender pela legalidade na cobrança do complemento de ICMS-ST na Bahia, não prospera a cobrança ora enfrentada, uma vez que incidente sobre fatos geradores ocorridos em momento anterior à edição da Lei nº 14.183/19, publicada em 13/12/2019. Portanto, apenas poderá reger as relações jurídico-tributária ocorridas em momento posterior à instituição em observância aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Assim a lei apenas seria aplicável a partir de 12/03/2020.

Destaca que os artigos 105 e 106, do CTN vedam a possibilidade de aplicação retroativa da legislação tributária, excetuando apenas as hipóteses de ato interpretativo, o que por certo não é o caso, por tratar-se de instituição de nova hipótese de cobrança de ICMS e processos que ainda estejam pendentes de julgamento definitivo e desde que a legislação se mostre mais favorável ao contribuinte

Traz trecho do Acórdão JJF nº 0045-05/23-VD, proferido no julgamento do PAF nº 206900.0019/22-2, no qual figura como parte, o estabelecimento da Recorrente e o relator discorreu e reconheceu o caráter retroativo da Lei nº 7.014/96 ao dispor que *“a norma visa mesmo fazer retroagir os seus efeitos, inclusive pela dicção que ela tomou no texto, posto advertir aos órgãos de fiscalização que empreendam os esforços necessários para exigir a complementação. Toda a construção semântica do dispositivo tem ênfase no passado, sem deixar de conjecturar para o futuro, caso o sujeito passivo, por alguma deformidade de calibração da carga tributária, insista em permanecer no esquadro da ST”*.

Aponta que contrariamente, o art. 144, do CTN assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária.

Cita o voto divergente contido no Acórdão JJF nº 0285-04/22NF-VD (Doc. 04), onde também figurou como autuada estabelecimento da Recorrente, cujo entendimento é no sentido de que não há que se falar em produção de efeitos pretéritos, com relação à Lei nº 14.183/19.

Acrescenta que os votos dos citados acórdãos argumentaram 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.

Consigna que, ainda que possível fosse renunciar ao regime da substituição tributária, na forma disposta pelo § 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/76, não estava vigente à época dos fatos geradores que ensejaram a lavratura do presente Auto, não podendo ser aplicado em desfavor da Recorrente,



também sob pena de ofensa à irretroatividade.

Requer, com base no art. 1º do COTEB 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 do ICMS-ST, o provimento do Recurso, a fim de que seja cancelada a cobrança.

Pede a realização de diligência para que sejam confirmadas suas arguições, em especial, o recolhimento, ainda que supostamente parcial, de ICMS no período autuado, como autoriza o art. 137, inc. I, alínea “a” do RPAF/BA, e a intimação de seus procuradores para realização de sustentação oral nos endereços eletrônico e profissional indicados, quando do julgamento do Recurso.

Por fim, solicita que sejam as razões do Recurso regularmente processadas e integralmente providas, para cancelar integralmente o Auto de Infração 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 prazo decadencial, tendo em vista que a Fiscalização só poderia exigir o complemento de ICMS-ST a partir da renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º-A.

No caso, foi deliberado converter o feito em diligência à PGE/PROFIS, para 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 nºs PGE2024050554-0 e PGE2024056336-0, ambos do mesmo contribuinte, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, decidiram remeter os autos a Secretaria do CONSEF, a fim de que fossem adotados os procedimentos a seguir: (i) Anexar os referidos pareceres ao processo em epígrafe; (ii) Intimar a Recorrente para tomar ciência dos pareceres entregando-lhe cópias dos mesmos, contrarrecibo, e concedendo-lhe o prazo de dez dias, para que se manifestasse.

Nos citados pareceres, assim se pronunciou a PGE, fls. 399 a 410:

*“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 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 a presumida. (Leading Case RE 593.849)*

*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 a presumida.’*

*Antes da decisão sufragada no bojo do regime repetitivo, a jurisprudência trafegava 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 de restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais pelo contribuinte, no regime de substituição tributária para a frente, quando a base de cálculo efetiva da operação for superior a 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 nº 14.138/19, em que se estabeleceu o procedimento para o pedido de restituição administrativa pelo contribuinte e, igualmente, o dever do Fisco de realizar as atividades inerentes à*

*fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, exigindo-se às diferenças apuradas nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.*

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

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

*Diante dessa premissa, da natureza procedimental da norma esculpida no art. 9º-A na Lei 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 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. 421 a 426) reiterando os argumentos trazidos no Recurso Voluntário.

O cons<sup>o</sup> Paulo Danilo Reis Lopes declarou impedido de votar tendo em vista ter sido o relator da 1ª Instância.

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, inc. I, alínea “b” do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0132-01/23-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/08/2022 que exige o valor histórico de R\$ 22.016,52, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

A infração foi lavrada pelo não recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares 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 1 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-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.

Em preliminar 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 art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que apenas foi cientificada da lavratura do Auto de Infração, em 07/10/2022.

Sobre essa questão a 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 presente caso, se observa que se trata de 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.

Portanto, tal situação, se enquadra 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 “antecipar” 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 Auto de Infração, com a ciência do contribuinte verificada em 07/10/2022, os fatos geradores ocorridos até agosto de 2017 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados no período de janeiro a setembro 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 e não somente aqueles referente a janeiro a junho de 2017 conforme solicitado no Recurso Voluntário.

Quanto 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 inexistente 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 inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, incisos 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 vigor 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 art. 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 art. 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 art. 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 art. 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 a 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.

### VOTO VENCEDOR

Com o devido respeito divirjo parcialmente do entendimento manifestado no voto para i. Relatora.

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração, imputando ao contribuinte a exigência de ICMS-ST complementar, apurado com base nas diferenças entre os preços praticados nas saídas e as bases de cálculo presumidas das aquisições, a partir da apresentação de pedidos de restituição fundados no art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, incluído pela Lei nº 14.183/2019.

Quanto a preliminar prejudicial de mérito, acompanho integralmente o entendimento da nobre Relatora no que tange à ocorrência de decadência parcial, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, para os fatos geradores ocorridos até setembro de 2017, considerando que o Auto de Infração foi regularmente cientificado ao contribuinte em 07/10/2022. Trata-se de hipótese de lançamento por homologação, em que houve antecipação do imposto, sem dolo, fraude ou simulação, devendo o prazo decadencial ser contado da ocorrência do fato gerador. Assim, acolho a preliminar de decadência para os períodos de janeiro a setembro de 2017, nos exatos termos do voto da relatora.

No entanto, divirjo quanto ao entendimento da Relatora que afastou a possibilidade de aplicação do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96 aos fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, 13/12/2019.

Tenho como base o entendimento de que a natureza da norma em questão é eminentemente procedimental, conforme fundamentado no parecer da Procuradoria Geral do Estado – PGE (Processo nº 20240505540), tratando-se de instrumentalização normativa de efeitos já reconhecidos pela jurisprudência consolidada do STF no Tema 201 (RE 593.849/MG).

Com o julgamento do Tema 201, restou assegurado ao contribuinte o direito à restituição do ICMS-ST pago a maior quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida, sendo esse o fundamento material que viabiliza a atuação fiscal em sentido simétrico, isto é, de cobrança da diferença quando a base real for superior a presumida.

O art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96, não cria nova obrigação tributária, mas apenas explicita o dever do Fisco de verificar e cobrar diferenças decorrentes de pedidos de restituição já reconhecidos como possíveis pelo STF. Trata-se, portanto, de norma de caráter procedimental, que não inova no ordenamento, mas disciplina os efeitos fiscais dos pedidos de restituição formulados pelo contribuinte.

Ademais, negar aplicação da parte do dispositivo que permite a cobrança da diferença, após deferimento do pedido de restituição, conduz à violação dos princípios da simetria e da boa-fé objetiva, permitindo ao contribuinte se valer da parte favorável da norma (restituição) e negar a parte desfavorável (possibilidade de cobrança).

Por conseguinte, entendo ser plenamente válida a aplicação do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96 às operações praticadas anteriormente à sua edição, desde que respeitado o prazo decadencial.

Diante do exposto, divirjo do voto da relatora para acolher a preliminar de decadência, declarando extintos os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de janeiro a agosto de 2017, nos termos do art. 150, 4º do CTN e rejeitar a alegação de inaplicabilidade do art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96, reconhecendo a sua natureza procedimental e a possibilidade de aplicação aos pedidos de restituição realizados com base em operações pretéritas, respeitado o prazo decadencial.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a decisão da 6ª JF



e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, no valor do ICMS de R\$ 7.201,35, conforme demonstrativo.

Data Ocorrência	Data Vencimento	ICMS - Valor Histórico
31/10/2017	09/11/2017	1.441,23
30/11/2017	09/12/2017	2.728,58
31/12/2017	09/01/2018	3.031,54
Total		7.201,35

## 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 apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0040/22-1, lavrado contra VIA S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 7.201,35**, 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): José Adelson Mattos Ramos, Fernando Antônio Brito de Araújo 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

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS