

PROCESSO - A. I. Nº 206900.0011/22-1
RECORRENTE - VIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0069-04/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0124-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE REVENDAS DE MERCADORIAS. IMPOSTO RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 10/05/2022, exigindo crédito tributário no valor histórico de R\$ 45.513,18, acrescido de multa, pela acusação de apenas uma infração:

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

Na **descrição dos fatos** consta a seguinte informação: “A empresa com fundamento no Artigo 9-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando com o Tema nº 201 do STF referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de **RESTITUIÇÃO DO ICMS** 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 nº 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada nos casos de venda efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida.

Elaborada 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”.

O Autuado **impugna** o lançamento às fls. 27 e 48. O Autuante presta **informação fiscal**, fls. 241 a 243, pela manutenção integral do auto de infração. Julgamento pela 4ª JJF, fls. 251 a 257, com a seguinte fundamentação:

VOTO

O presente lançamento encontra-se a assim descrito: “Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”.

Na descrição dos fatos consta a seguinte informação: “A empresa com fundamento no Artigo 9-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizando com o Tema nº 201 do STF referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, protocolou no SIPRO diversos pedidos de RESTITUIÇÃO DO ICMS 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 nº 7.014/96, ou seja, renúncia e encerramento da tributação por antecipação tributária, devendo o fisco exigir a diferença apurada nos casos de venda efetivadas com preço superior a base de cálculo presumida.

Elaborada 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”.

De acordo com o acima colocado constato que a exigência tributária diz respeito a 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.

O autuado frisou que a exação ora enfrentada não discute seu direito a restituição do ICMS-ST nas situações onde ocorreu o recolhimento por valor inferior ao presumido, mas, tão somente, quanto ao pagamento do complemento de ICMS-ST, exigido com base no art. 9º-A, § 1º, da Lei nº 7.014/96 com a alteração introduzida pela Lei nº 14.183 de 13 de dezembro de 2019.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos entre janeiro/17 a junho/17, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional tendo em vista que fora cientificado do lançamento em 08/07/2022, após o decurso do prazo de 05 (cinco) anos.

No caso sob análise verifico que o presente lançamento diz respeito ao recolhimento a menos do imposto, portanto o sujeito passivo declarou o imposto, o qual foi apurado mediante interpretação da norma tributária pelo próprio e o pagamento foi efetuado de acordo com o valor lançado, e não há qualquer indício nos autos, de que o autuado tenha agido com dolo, fraude ou simulação, quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente.

Neste caso, entendo que deve ser aplicada a regra estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN, que considera que a contagem do prazo decadencial é a partir da data da ocorrência do fato gerador, razão pela qual acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado em relação aos fatos geradores anteriores a 08/07/2017, vez que o mesmo tomou ciência da lavratura da Notificação Fiscal em 08/07/22, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, serem excluídos do lançamento os valores relativos aos períodos de janeiro/2017 a junho de 2017, que totalizam R\$ 20.027,32.

Passo então a análise do mérito referente às parcelas remanescentes que totaliza o montante histórico de R\$ 25.485,86.

Sustenta o autuado ser insubsistente o lançamento, ante a impossibilidade de se cobrar complemento de ICMS-ST por falta de previsão em Lei Complementar.

Assevera que a fiscalização se amparou no 1º do art. 9º - A da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 14.183/19, para a constituição do crédito ora reclamado. Entretanto, externa o entendimento de que o mencionado dispositivo legal 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,

Alega que ao instituir a cobrança do complemento do ICMS em relação às operações sujeitas à substituição tributária, o Estado da Bahia extrapolou a competência outorgada pelo artigo 150, § 7º da CF/88 e incorreu em violação ao princípio da legalidade em matéria tributária, uma vez que tal obrigação apenas poderia ser instituída se estivesse amparada em lei complementar federal, tendo em vista tratar-se de matéria abrangida pelas alíneas “a”, “b”, “d” e “f” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF/88.

No que diz respeito a suposta ilegalidade da Lei nº 14.183/19 ao incluir penalidade não prevista em Lei Complementar Federal, como impõe a Constituição Federal, ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar 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;
(...)*

Portanto, indubitoso que à época da autuação o § 1º do artigo 9º-A da Lei (BA) nº 7.019/96 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.”.

Assim é que 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. 13, cujas cópias foram enviadas ao Notificado via Mensagem Domicílio Tributário Eletrônico- DT-e, com data de ciência em 08/07/2022, conforme se verifica no documento anexado à fl. 15.

Quanto às Decisões Judiciais, citadas pelo autuado, todas voltadas a questões constitucionais, proferidos pelo STF (Supremo Tribunal Federal), informo 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.

Alega ainda o autuado 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 vigor 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.

Esta é uma situação que já foi enfrentada recentemente por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal ao apreciar 02 Notificações Fiscais lavradas contra esta mesma empresa, nas sessões de Julgamento realizadas em 05 e 12 deste mesmo mês de dezembro, cujo voto vencedor proferido pelo ilustre Julgador Carlos Fábio Cabral Ferreira a seguir transcrevo:

“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 vigor 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.”

Assim, com base no voto vencedor acima transcrito concluo no mesmo sentido de que a situação sob análise não se aplica o princípio da anterioridade nonagesimal, já que se trata de uma condição opcional conferida ao contribuinte.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 25.485,86, em razão das exclusões dos valores alcançados pela decadência.

VOTO DIVERGENTE

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto da Ilustre Relatora, frisando que dele divirjo apenas quanto aos fundamentos para afastar a arguição de improcedência postulada pelo sujeito passivo, quanto a **impossibilidade de exigir complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a edição da Lei 14.183/19, de 12/12/19, com publicação no DOE de 13/12/19.**

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.

A exemplo de meu entendimento já expressado em outro PAF de matéria idêntica, inclusive deste mesmo autuado, relativo a Notificação Fiscal nº 206900.0021/22-7, objeto de julgamento na sessão do dia 05/12/2022, desta mesma 4ª JF, **não coaduno, portanto, com o entendimento da i. Relatora**, para rechaçar a arguição de improcedência do sujeito passivo, relativo as datas de ocorrências anteriores a 13/12/19, sob o argumento de que 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, vez que que 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, teria ingressado com vários pedidos de restituição.

O fato é que a norma que autoriza ao contribuinte, “que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária a apresentar pedido de restituição”, nos moldes do artigo 9º-A da Lei. 7.014/76, acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, **seus efeitos são a partir de 13/12/19.**

Como bem destacou o sujeito passivo, na peça de defesa, o art. 144, do CTN, assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, ao dispor que “o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Ao meu sentir, isso quer dizer que os pedidos de restituições nos moldes do artigo 9º-A da Lei. 7.014/76, deve relacionar a operações ocorridas a partir de 13/12/2019. Pedidos de restituições de pagamento de imposto por antecipação ou substituição tributária, relativos a datas de ocorrência de operações anteriores a 13/12/2019, deve seguir a orientação vigente à época dos fatos, que não a do artigo 9º-A acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019 e, por conseguinte, as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, **nas situações em que o valor da operação de venda praticada pelo contribuinte substituído dar-se**

por valor inferior ao da base de cálculo presumida (MVA x alíquota) adotada pelo substituto, com espeque no § 1º do citado artigo, deve relacionar a fatos ocorridos a partir de 13/12/2019, com base na disposição do artigo 6º da citada lei de alteração.

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.

Os representantes da empresa recorrente apresentam Recurso Voluntário às fls. 267 a 285 tecendo os seguintes argumentos:

Interpõe Recurso Voluntário contra o Acórdão JJF nº 0069-04/23-VD, contestando o Auto de Infração nº 2069000011/22-1, referente à cobrança de complemento de ICMS-ST.

O recurso alega a impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST devido à falta de previsão em Lei Complementar e para fatos geradores anteriores à Lei (BA) nº 14.183/19.

A empresa anexa uma mídia CD-ROM com cópias da peça recursal em formatos .docx e .pdf.

A Recorrente argumenta que a cobrança de complemento de ICMS-ST não tem amparo em Lei Complementar Federal, contrariando o princípio da estrita legalidade e o artigo 150 da CF/88. A Constituição Federal apenas prevê a restituição de valores ao contribuinte quando o valor antecipado for superior ao devido, e não a cobrança de ICMS complementar.

Argumenta que a Lei Kandir (LC nº 87/96) não prevê a possibilidade de cobrança de ICMS-ST complementar quando a base de cálculo presumida for inferior ao valor de venda praticado, o que viola o princípio da legalidade tributária.

Diz que a cobrança de imposto decorrente de substituição tributária deve observar as limitações impostas pela CF/88 e estar amparada em lei complementar federal.

Adiciona ainda que, a impossibilidade de apreciação dos argumentos da Recorrente em virtude de vedação do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA não se sustenta, considerando que o processo administrativo fiscal e o contencioso estadual baiano estão sujeitos às disposições da Constituição Federal e de Lei Complementar.

Lembra que a Lei nº 14.183/19, que instituiu a cobrança de complemento de ICMS-ST, foi publicada em 13 de dezembro de 2019 e só pode reger as relações jurídico-tributárias ocorridas após essa data. Os artigos 105 e 106 do CTN vedam a aplicação retroativa da legislação tributária, exceto em casos de ato interpretativo ou quando a nova legislação for mais favorável ao contribuinte. O artigo 144 do CTN assegura aos contribuintes que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador e se rege pela lei então vigente.

A Recorrente requer diligência para confirmar os recolhimentos de ICMS no período autuado, conforme o artigo 137 do RPAF/BA.

Finalizando requerendo que seja acolhido o presente Recurso Voluntário para cancelamento do auto de infração.

Registrada a presença da advogada Dra. Dayana Roso Martins na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

Conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento no julgamento devido à participação da decisão de primeiro grau.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo recorrente para modificar o julgamento de piso, proferido pela 4ª JJF através do Acórdão nº 0069-04/23-VD que julgou pela Procedência Parcial do auto de infração. O recurso é cabível e tempestivo, conforme art. 169, inciso I, “b” e art. 171 do

RPAF/99.

Quanto ao pedido de diligência solicitado, indefiro com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que todos os elementos necessários para julgamento constam no presente PAF.

No que tange ao argumento da Recorrente da impossibilidade de cobrar ICMS-ST ante falta de provisão em Lei Complementar, onde o Estado estaria extrapolando a sua competência frente a Constituição Federal, saliento que não incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99.

Sobre a impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) nº 14.183/19, me coaduno com o voto divergente, porém vencido, do julgamento de piso deste PAF, do Conselheiro João Vicente Costa Neto, que transcrevo parte do voto abaixo:

“A exemplo de meu entendimento já expressado em outro PAF de matéria idêntica, inclusive deste mesmo autuado, relativo a Notificação Fiscal nº 206900.0021/22-7, objeto de julgamento na sessão do dia 05/12/2022, desta mesma 4ª JF, não coaduno, portanto, com o entendimento da i. Relatora, para rechaçar a arguição de improcedência do sujeito passivo, relativo as datas de ocorrências anteriores a 13/12/19, sob o argumento de que 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, vez que que 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, teria ingressado com vários pedidos de restituição.

O fato é que a norma que autoriza ao contribuinte, “que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária a apresentar pedido de restituição”, nos moldes do artigo 9º-A da Lei. 7.014/76, acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, seus efeitos são a partir de 13/12/19.

Como bem destacou o sujeito passivo, na peça de defesa, o art. 144, do CTN, assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, ao dispor que “o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Ao meu sentir, isso quer dizer que os pedidos de restituições nos moldes do artigo 9º-A da Lei. 7.014/76, deve relacionar a operações ocorridas a partir de 13/12/2019. Pedidos de restituições de pagamento de imposto por antecipação ou substituição tributária, relativos a datas de ocorrência de operações anteriores a 13/12/2019, deve seguir a orientação vigente à época dos fatos, que não a do artigo 9º-A acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019 e, por conseguinte, as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, nas situações em que o valor da operação de venda praticada pelo contribuinte substituído dar-se por valor inferior ao da base de cálculo presumida (MVA x alíquota) adotada pelo substituto, com espeque no § 1º do citado artigo, deve relacionar a fatos ocorridos a partir de 13/12/2019, com base na disposição do artigo 6º da citada lei de alteração.”

Este já é o entendimento de alguns Conselheiros desta 2ª CJF, através dos acórdãos 0377/12-24, 0454/12-24, 0484/12-24 e 0487/12-24. Inclusive, cito trecho do voto da i. Conselheira Camila Magnavita da Fonseca Camargo, através do Acórdão nº 0454-12/24-VD:

“Sustenta, ademais, a Recorrente, que, por força dos artigos 105, 106 e 144 do CTN, não é possível cobrar complemento de ICMS-ST em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 14.183/19, publicada em 13 de dezembro de 2019, que inseriu o artigo 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

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

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

Da leitura do § 1º, do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96, resta clara que a sua disposição possui natureza de direito material, e não procedimental como conclui o Parecer da PGE/PROFIS de nº 2024050554-0.

Em matéria tributária, conforme nos ensina o professor José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário. 2. ed. 1999, p. 82-83), o direito material se diferencia do direito procedimental, na medida em que ele “regula a existência orgânica do tributo, ou seja, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária com relação ao seu objeto, aos seus titulares – sujeitos ativo e passivo – e à sua configuração estrutural”. Assim, o Direito Tributário Material se debruça sobre “o poder tributário e a sujeição respectiva, a sua limitação no espaço, o objeto (“fato gerador”) do tributo, sua avaliação e medida, o crédito tributário e o Direito Tributário Penal”. O Direito Procedimental, por sua vez, dedica-se a tratar sobre os procedimentos referentes as atividades de lançamento, de fiscalização, cobrança e arrecadação do crédito tributário.

Pelo fato de o § 1º, do artigo 9º-A da Lei nº 7.014/96 estabelecer que a realização do pedido de restituição implicará na renúncia ao encerramento da tributação e, conseqüentemente, na possibilidade, até então não prevista, de constituição e de cobrança do ICMS quando a base de cálculo real for superior a presumida, resta evidente, no meu entender, com o devido respeito aos entendimentos em sentido diverso, que ele abriga disposição com natureza de direito material.

A própria JJF conclui que o referido dispositivo “ao contrário do que alegou o auditor que prestou a informação fiscal, não se trata de norma procedimental, mas material, que impõe ao contribuinte a obrigação de pagar a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida”.

No entanto, por entender que “também é norma de direito material no sentido reverso, ou seja, cuida de direito material do contribuinte, que somente passou a tê-lo a partir dos efeitos da Lei nº 14.183 (13/12/2019)”, concluiu pela possibilidade de retroação dos seus efeitos, pois, no seu entender, “não há lógica em dissecar um dispositivo legal para dar validade à parte que beneficia o peticionante e invalidar a outra parte, que lhe impõe obrigações. Se um particular se dirige à Administração Tributária requerendo direitos com fulcro em um determinado artigo de Lei, há que reconhecer validade a todo o texto deste artigo, e não somente a uma parte dele, especialmente se o pedido em questão foi deferido”.

Ocorre que, ao contrário do quanto consignado na decisão recorrida, o contribuinte não passou a ter direito à restituição do ICMS pago a maior no regime da substituição tributária apenas com a vigência art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96.

Com a Emenda Constitucional nº 3/93 foi inserido o § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal, que prevê que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

No mesmo sentido a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 10, caput, determina que “é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar”.

O Supremo Tribunal Federal, em 2016, quando do julgamento do RE 593.849, julgado em sede de repercussão geral (Tema 201), alterou o entendimento esposado no bojo da ADI 1.851 de que somente é possível o pedido de restituição do imposto quando o fato gerador presumido não ocorrer. Passou o STF a entender, em interpretação conforme à Constituição, que é assegurado ao contribuinte a restituição do imposto recolhido a maior quando fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que inclui situações em que o fato gerador efetivo se realiza de forma diversa daquela presumida.

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

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

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

No que diz respeito ao pedido de que as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas ao patrono da Autuada, constituído nos autos, no endereço indicado no recurso, não há óbice ao seu atendimento. Contudo, ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no art. 108 e seguintes do RPAF.

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

Por tudo quanto o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do Voto prolatado pelo ilustre Relator, que proveu o Recurso Voluntário e julgou improcedente o Auto de Infração.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão de falta de recolhimento do ICMS relativo a diferença apurada nas vendas de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária efetivadas com preço superior à base de cálculo presumida, após o Autuado ter renunciado ao encerramento da tributação do referido regime, ao protocolar diversos pedidos de restituição, no exercício de 2020, relativos ao exercício de 2017, conforme dispõem os Arts. 9º e 9º-A da Lei nº 7.014/96.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexistente óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

No Acórdão recorrido, foi acatado o pleito de decadência suscitado pelo Autuado, em relação aos meses de janeiro a junho de 2017, com base no Art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que somente tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 08/07/2022, e que efetuou recolhimento do imposto em todos os meses apontados.

Embora eu já tenha discordado desta posição em diversos julgamentos, neste processo não se atingiu o valor de alçada para interposição do reexame necessário, via Recurso de Ofício, pelo que deixo de me manifestar quanto a esta matéria.

O Estado da Bahia optou por incluir mercadorias comercializadas pelo Autuado no regime de substituição tributária, no qual é efetuado o recolhimento antecipado pelo contribuinte substituto do imposto relativo às saídas subsequentes destinadas ao consumidor final, utilizando como base de cálculo um valor presumido com base na aplicação de uma margem de valor agregado.

Após o STF ter decidido no Tema 201 que o contribuinte pode requerer a restituição dos valores pagos a maior quando efetuar vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em valor inferior a base de cálculo presumida, o Estado da Bahia optou por incluir um dispositivo legal para reger os pedidos de restituição, no caso o Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96.

Não seria lógico que a revisão pleiteada pelo contribuinte alcançasse somente as operações em que suas operações fossem inferiores às presumidas e não fossem computadas as operações, realizadas no mesmo período, em que suas operações ocorreram em valores superiores aos presumidos.

Sendo assim, o procedimento explicitado no referido dispositivo não implantou nenhuma tributação nova, mas regulou como se daria o processo que analisaria os pedidos de restituição fazendo o encontro de contas entre os valores pagos a maior ou a menor do que o valor presumido, daí porque válida a sua retroatividade, por se tratar de norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º, do CTN, transcrito abaixo:

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

Ademais, antes de ter sido efetuado os pedidos de restituição, em 2020, o Estado da Bahia não

poderia exigir nenhuma diferença de imposto relativo ao complemento do ICMS no regime de substituição tributária, não havendo, portanto, até aquele momento, homologação a ser efetuada em relação às operações efetuadas sem o enquadramento no regime de substituição tributária.

Sendo assim, o prazo inicial para a contagem da decadência somente se fez no primeiro dia do exercício seguinte ao que foram protocolados os referidos pedidos, e só seria atingida a decadência em 01/01/2026, obedecendo ao disposto no Art. 173, I do CTN, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
...” (grifo nosso)

E assim já se posicionou a PGE/PROFIS no Parecer Jurídico nº 2024.050554-0, após consulta realizada por este CONSEF em Processo Administrativo Fiscal de idêntica matéria e sujeição passiva, relativa à possibilidade de cobrança e, outrossim, de restituição, do complemento do ICMS-ST quando a base de cálculo da operação praticada pelo contribuinte for menor ou maior que a base de cálculo fixada normativamente, de acordo com o disposto no Art. 9º-A na Lei nº 7.014/96, conforme excerto transcrito abaixo:

“...

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

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

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

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

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

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

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

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

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/NCA para análise.”

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo, e,

portanto, o seu indeferimento não caracteriza cerceamento de defesa.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção, não havendo dúvidas de que a exigência se refere ao complemento de ICMS.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, em especial o Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 aqui referido, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Conforme já explicado, o Art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 é uma norma procedimental ou adjetiva, não se referindo a imposição de nova hipótese de incidência de tributo que necessitaria da observação de anterioridade anual ou nonagesimal.

Os Acórdãos citados como paradigma não externam a posição unânime deste CONSEF, tendo outros Acórdãos no sentido expressado neste Voto.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, de forma a manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unanime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0011/22-1, lavrado contra VIA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 25.485,86, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Luís Roberto Souza Gouvêa e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS