

PROCESSO	- A. I. N° 206900.0019/22-2
RECORRENTE	- VIA S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0045-05/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0153-12/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. BASE DE CÁLCULO EFETIVADA SUPERIOR A PRESUMIDA. Conquanto tenha pertinência jurídica a discussão de que o instituto da substituição jurídica é matéria reservada à lei nacional de normas gerais do imposto e que, em se tratando de modificação de base imponível, a matéria é de direito material, a regra estadual é clara ao estabelecer que, acaso o contribuinte postule a restituição nos casos em que a base praticada seja inferior à estimada, também será devida a complementação do tributo em favor da Fazenda Pública, com efeitos retroprojetados. Incompetência deste Conselho para aferir inconstitucionalidades ou desbordamentos do campo material da lei ordinária. Acolhida a Decadência referente aos os valores de janeiro a junho de 2017, com base no disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 5ª JJF N° 0045-05/23-VD, que julgou Procedente os presente Auto de Infração em tela, lavrado em 22.6.2022, tem o total histórico de R\$ 86.914,59, a saber:

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

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

Defesa apresentada às fls. 24/47. Informativo fiscal (fls. 245/247).

A JJF concluiu pela decisão amparada na seguinte fundamentação:

VOTO

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

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

Prestigiado todo e qualquer princípio aplicável ao processo administrativo tributário.

Indefere-se o pedido de diligência formulado à fl. 47 porque todos os elementos instrutórios já se encontram presentes nos autos, até porque a matéria controvertida é eminentemente de direito. Não houve impugnações quantitativas específicas que justificassem uma revisão fiscal.

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

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

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

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

*Nota: O art. 9º-A foi **acrescentado** pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.*

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

Três linhas defensivas foram abertas pelo sujeito passivo:

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

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

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

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

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

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

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

Nosso entendimento é no sentido do instituto da substituição tributária cair, pelo menos, na reserva estrita da lei complementar do ICMS. Assim está dito com todas as letras na CF/88, art. 155, XII, ‘b’, de seguinte teor, destaque da relatoria:

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

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

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

XII - cabe à lei complementar.

...

b) dispor sobre substituição tributária

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Decerto, se assim não for encarado segundo a tese fiscal, o dispositivo da lei estadual perderá quase todo o seu sentido, a sua força cogente, a sua própria razão de existir, apesar dos argumentos aíás expostos. Note-se

que, ao se pedir restituição, o legislador, a pretexto de uma “renúncia”, libera o contribuinte de seguir o regime jurídico da ST daquele momento em diante. A norma visa mesmo fazer retroagir os seus efeitos, inclusive pela dicção que ela tomou no texto, posto advertir aos órgãos de fiscalização que empreendam os esforços necessários para exigir a complementação. Toda a construção semântica do dispositivo tem ênfase no passado, sem deixar de conjecturar para o futuro, caso o sujeito passivo, por alguma deformidade de calibração da carga tributária, insista em permanecer no esquadrão da ST.

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

Pelo exposto, é o Auto de Infração julgado PROCEDENTE.

No Recurso Voluntário de fls. 333 a 357, o Recorrente, após fazer um breve histórico da autuação, discorrer sobre a tempestividade e cabimento.

Impugna em relação à decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a junho de 2017. A Recorrente contesta Auto de Infração que cobra complemento de ICMS-ST relativo a operações realizadas entre janeiro e dezembro de 2017. Argumenta que, no momento da autuação (08/07/2022), já havia decorrido o prazo decadencial de 5 anos, conforme o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), para os fatos geradores de janeiro a junho de 2017 — o que corresponde a cerca de 45% do valor total lançado.

Defende que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação (ICMS), e tendo havido recolhimento parcial sem indícios de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o prazo decadencial contado da data do fato gerador. O Fisco, conhecendo das operações e dos valores pagos (informados pela Recorrente em sua escrituração fiscal), não constituiu os créditos dentro do prazo legal, tornando o lançamento intempestivo.

Cita jurisprudência do STJ e decisões do CONSEF que reconhecem a decadência nessas hipóteses. Contesta o argumento do acórdão recorrido, que considera as diferenças como crédito novo surgido apenas após pedido de restituição, o que seria contraditório, já que se trata de complementação de tributo anteriormente recolhido.

Conclui que deve ser reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a junho de 2017, com o consequente cancelamento parcial da autuação fiscal.

No mérito, alega **insubsistência do lançamento tributário impugnado devido à impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar**. Contesta a cobrança de complemento de ICMS-ST (Substituição Tributária) pelo Estado da Bahia com base no artigo 9º-A, § 1º da Lei Estadual nº 7.014/96. Alega que tal cobrança é inconstitucional e ilegal por ausência de previsão em Lei Complementar Federal, contrariando o princípio da legalidade tributária previsto na Constituição Federal (art. 150, I; art. 146; art. 155, § 2º, XII) e no CTN (art. 9º, I).

Defende que, embora a Constituição assegure a restituição do ICMS-ST pago a maior, não autoriza a cobrança de valor complementar quando o preço final for superior à base presumida. Essa possibilidade de cobrança não está prevista na Lei Kandir (LC 87/96) nem em outra lei complementar, sendo, portanto, vedada aos Estados.

Aponta ainda que o pedido de restituição feito pela Recorrente não representa renúncia ao regime de substituição tributária e que, mesmo que houvesse tal renúncia, a cobrança continuaria sendo ilegal.

Discorre que o acórdão recorrido reconheceu as alegações, mas concluiu que a instância administrativa não pode afastar norma estadual expressa. Por fim, a Recorrente reitera que a exigência do complemento de ICMS-ST não tem respaldo legal ou constitucional, devendo o auto de infração ser integralmente julgado improcedente.

Impugna quanto à impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) 14.183/19. Argumenta que, mesmo que se considere válida a cobrança de complemento do ICMS-ST prevista na Lei Estadual nº 14.183/2019, essa norma não pode ser aplicada retroativamente, pois os fatos geradores ocorreram entre janeiro e dezembro de 2017, antes da publicação da lei (13/12/2019) e de sua vigência efetiva

(apenas a partir de 12/03/2020, após observância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal).

Alega que o lançamento tributário deve observar a legislação vigente à época do fato gerador, conforme determina o art. 144 do CTN, e que a retroatividade da norma é vedada pelos artigos 105 e 106 do CTN, por não se tratar de norma interpretativa nem mais benéfica ao contribuinte. Reforça ainda que é vedada pelos artigos 105 e 106 do CTN, por não se tratar de norma interpretativa nem mais benéfica ao contribuinte. Ele reforça ainda que, segundo a LINDB, a revisão de atos administrativos deve considerar as diretrizes vigentes à época dos fatos.

Cita jurisprudência do STF, que exige respaldo em Lei Complementar Federal (Lei Kandir) para instituição de novas hipóteses de incidência de ICMS, e o respeito aos princípios constitucionais da legalidade e anterioridade. Traz também voto divergente de julgador em outro processo, reconhecendo que a cobrança de complemento de ICMS-ST não pode recair sobre fatos ocorridos antes de 13/12/2019, justamente por ausência de previsão legal anterior.

Sustenta que o reconhecimento da irretroatividade da lei não significa declaração de inconstitucionalidade, nem extrapola a competência do CONSEF, e que tal reconhecimento respeita apenas o marco legal da entrada em vigor da norma. Assim, requer o cancelamento da cobrança, por se referir a período anterior à edição da Lei nº 14.183/2019.

Pede pela **realização de diligência e sustentação oral**. Solicita a realização de diligência nos autos para verificar os pontos apresentados na defesa, especialmente quanto ao recolhimento (ainda que parcial) do ICMS no período autuado, com base no art. 137, I, “a” da RPAF/BA. Além disso, requer a intimação de seus procuradores para a realização de sustentação oral durante o julgamento do recurso, em nome do Dr. Guilherme Pereira das Neves (com endereço eletrônico intimacoes@nseb.com.br).

Finaliza requerendo sejam as razões do presente recurso regularmente processadas e integralmente providas, reformando-se integralmente o v. acórdão recorrido, para **(i)** reconhecer, em caráter preliminar, a decadência parcial configurada com relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2017, e, no mérito, **(ii)** cancelar integralmente o auto de infração ora impugnado (e, por conseguinte, a penalidade aplicada), determinando o arquivamento do processo administrativo.

Registrada a presença da advogada Dra. Dayana Roso Martins na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala, sendo adiado para esta sessão em que Dra. Thaís Correia da Silva acompanhou o julgamento do PAF.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto ao mérito)

Os representantes do recorrente apresentam apelo recursal visando modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração sendo lavrada a imputação “*falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios*”, referente a todo o exercício de 2017.

A JJF manteve sua totalidade rebatendo os argumentos defensivos (**decadência parcial** em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2017 e **cancelamento integral** por: **i**) impossibilidade de cobrança de complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar; e **ii**) impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) nº 14.183/19).

Apresentou as mesmas razões discorridas na peça impugnativa, na fase recursal.

Em relação ao pedido de diligência, indefiro a solicitação por entender que, nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “a” e “b” do RPAF/99, sendo os dados constantes no processo suficientes para minha convicção e ser desnecessária em vista das provas/elementos produzidos nos autos.

Em consulta à jurisprudência do CONSEF, encontrei julgado recente desta 2ª CJF (A-0377-12/24-VD; A-0484-12/24-VD; A-0487-12/24-VD) da mesma empresa – de várias relatorias de Conselheiros desta instância, no qual após acolher a decadência entendeu que a parte não decaída é totalmente

insubstancial reconhecendo o entendimento do patrono da empresa recorrente (sendo que as jurisprudências citadas não foram unânimes).

Quanto à prejudicialidade da decadência referente a autuação referente ao período de janeiro a junho de 2017, sendo sustentada com base no art. 150, § 4º do CTN, por considerar que a acusação fiscal se refere a falta de pagamento de complemento de ICMS-ST e o autolanchamento é de competência do FISCO, responsável pela apuração da existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido não decorrentes de fraude, dolo ou simulação.

A Junta julgadora rejeitou a decadência por entender que o art. 150, § 4º do CTN, aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte, pois afirma que débito não declarado e não pago se reporta para o art. 173, I do CTN. Chamou atenção que “*o Defendente renunciou do regime de Substituição Tributária após protocolar no SIPRO/SEI pedidos de restituição do ICMS-ST*”.

Quanto à científicação do Recorrente referenciados no Auto de Infração, conforme fl. 16 dos autos mensagem do DTE da ciência da autuação em 08/07/2022, tendo a perfeita delimitação da norma legal incidente para o caso em concreto.

Entendo que a decisão de piso não se pautou adequadamente aos marcos fixados no entendimento firmado pela Procuradoria Geral do Estado por meio do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, que esclarece a contagem do 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, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, inexistindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

Assim, deve ser aplicada a referida 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 e, considerando que a científicação do ora recorrente da notificação fiscal só ocorreu em 08/07/2022 – fl. 16 (DTE), já havia decaído o direito do Estado da Bahia de efetuar lançamento tributário para fatos geradores anteriores a esta data, razão pela qual deverão ser excluídos da autuação os valores relacionados aos períodos de janeiro a junho de 2017, remanescente na autuação os valores de julho a dezembro do mesmo exercício no montante de R\$ 47.981,50, sendo, respectivamente, os valores de R\$ 5.823,56, R\$ 5.060,64, R\$ 7.764,86, R\$ 7.949,39, R\$ 9.004,52 e R\$ 12.378,53.

Quanto ao mérito, traz dos argumentos: **i)** impossibilidade de cobrança de complemento de ICMS-ST ante a falta de previsão em Lei Complementar; e **ii)** impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) nº 14.183/19. Para estas questões posta, me alinho ao entendimento do Conselheiro João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes referente à decisão deste colegiado já exposto em outros votos meus (sendo pela divergência ou vencido quanto ao fato) referente ao Acórdão nº 0377-12/24-VD, que reproduzo abaixo:

“.... Das teses elencadas pelo Recorrente, considerando não haver relação de subsidiariedade, passo a enfrentar aquela, referente à impossibilidade de exigir complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a edição da Lei nº 14.183/19, de 12/12/19, com publicação no DOE de 13/12/19, cuja plausibilidade me é aparente.

Sobre o ponto, entendo ser imanente ao próprio processo legislativo ordinário a aplicação dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, de modo que não se pode atribuir, conforme destacado no acórdão em vergaste, que a norma imposta ao contribuinte no parágrafo 1º, do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96 é de cunho meramente procedural para que possa alcançar fatos ocorridos e faticamente consolidados, como se validassem a cobrança retroativa do tributo.

No caso em apreço, a imputação fiscal em lide tem como fundamento as regras impostas no parágrafo 1º do art. 9º-A da Lei nº 7.014/96, “cobrança de ICMS NORMAL em razão da renúncia do contribuinte em permanecer sob a égide do regime de Substituição Tributária, solicitação que ocorreu com base no mencionado art. art. 9º-A da Lei nº 7.014/96”, fato que daria ensejo à persecução dos valores que supostamente estariam em desacordo com a sistemática adotada.

Como literalmente se observa do citado dispositivo normativo, há clara autorização 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 nº 7.014/76,

acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, seus efeitos são a partir de 13/12/19, senão vejamos:

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

Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

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

Registro que, em casos semelhantes, 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0298-04/22NF-VD, ACÓRDÃO JJF Nº 0200-04/23-VD e ACÓRDÃO JJF Nº 0285-04/22NF-VD, de mesmas partes e mesmo conteúdo infracional imputado, houve manifestação neste mesmo sentido da lavra do D. Julgador João Vicente Costa Neto, ainda que vencida, sendo externada posição com a qual integralmente coaduno, pelo que registro como parte integrante deste voto:

“Como está posto na nota do artigo 9º-A da Lei 7.014/76[7.014/96], 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.

Não coaduno, portanto, com o entendimento do i. Relator, para rechaçar a arguição de improcedência do sujeito passivo, relativo as datas de ocorrências anteriores a 13/12/19, de que o autuado protocolou diversos pedidos de restituição por praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, com data de ocorrência anterior a 13/12/2019, 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.

Pois, não obstante não ter percebido, na leitura do relatório, que a Secretaria da Fazenda da Bahia teria concedido qualquer dos pedidos de restituição dos valores pagos de antecipação ou substituição tributária anteriores a 13/12/19 nos moldes do artigo 9º-A da Lei 7.014/76, vejo que um “erro não justifica outro erro”.

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.”

Logo, sou pela exclusão da autuação das cobranças remanescentes relacionadas ao valor complementar de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/12/2019. Com o acatamento da referida tese, entendo que a análise das demais restam prejudicadas.

Assim, partindo do entendimento do voto do ilustre relator do referido acórdão citado, após reconhecer a decadência do período de janeiro a junho de 2017, para a parte remanescente sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para tornar totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Decadência)

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do ilustre Consº Relator, Igor Lucas G.

Baptista, desta 2ª CJF, frisando que dele divirjo, apenas, no mérito, quanto ao seu entendimento relacionado ao recurso voluntário, que diz respeito à aplicação do artigo 9º-A, c/c § 1º da Lei do ICMS na Bahia (nº 7.014/96) acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, publicado no DOE de 13/12/19, em relação as operações objeto do demonstrativo de débito às fls. 8/13, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 14 dos autos.

A Recorrente impugna a autuação quanto à impossibilidade de cobrar complemento de ICMS-ST sobre fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei (BA) nº 14.183/19. Argumenta que, mesmo que se considere válida a cobrança de complemento do ICMS-ST prevista na Lei Estadual nº 14.183/2019, essa norma não pode ser aplicada retroativamente, pois os fatos geradores ocorreram entre janeiro e dezembro de 2017, antes da publicação da lei em 13/12/2019 e de sua vigência efetiva, à luz do seu entendimento, apenas se efetivou a partir de 12/03/2020, após observância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

Pois bem! A lide do presente PAF, em resumo, cinge-se à possibilidade, por uma das partes (o Estado), de cobrança; e, de outra parte (o Autuado), de restituição, relativo ao complemento do ICMS-ST pelo Fisco quando a 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 da Lei do ICMS na Bahia (7.014/96) acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, publicado no DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, combinado com o § 1º do citado caput, que peço vênia para voltar a descrever abaixo:

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.

Associado ao discorrido acima, cabe, também, destacar meu entendimento prolatado nos votos dos Acórdãos nºs 0280-04/22NF-VD e 0285-04/22NF-VD, este último citado, pelo i. Consº Relator, Igor Lucas G. Batista, no voto objeto da presente divergência, quando atuava na primeira instância deste Conselho de Fazenda, em que não havia qualquer manifestação da PGE/PROFIS sobre a retroatividade da aplicação do artigo 9º-A e do § 1º, do mesmo dispositivo da Lei do ICMS na Bahia (Lei nº 7.014/96) acrescentado pela Lei nº 14.183/19 nos termos acima discorrido.

Então, na oportunidade, manifestei favorável às razões de defesa do Autuado, naqueles PAF's, objeto do Auto de Infração de nº 06900.0021/22-7 (A 0280-04/22NF-VD) e o de nº 206900.0017/22-0 (A-0285-04/22NF-VD), o qual, inclusive, são da própria Recorrente, mais especificamente a VIA S.A.

Pois bem! Minha manifestação em contrário aos demais membros da 4ª JJF, naquelas decisões, julgadas procedente em decisão não unânime, fora embasada na disposição do art. 6º da Lei nº 14.183, que efetivou a inserção do art. 9-A e § 1º da Lei nº 7.014/96, onde dispunha que os efeitos, na norma, ocorria com sua publicação no DOE, que se deu no dia 13/12/19; isso porquanto meu entendimento de que o art. 144 do CTN, assegura aos contribuintes segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, ao dispor que 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.

Sabe-se que, com o Tema 201 firmado pelo STF, 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 a presumida normativamente.

Assim, foi inserido o artigo 9º-A e § 1º do mesmo artigo, na Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, pela Lei nº 14.138/19, de 12/12/19, publicado no DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, 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.

E aqui, se estabelece minha compreensão atual da aplicação do artigo 9º-A, combinado com o § 1º, do mesmo artigo da Lei nº 7.014/96, inserido pela Lei nº 14.138/19, até então não alcançado em minhas interpretações nas decisões que participei como membro dos colegiados deste Conselho de Fazenda, seja de primeira instância, ou mesmo de segunda instância, na decisão desta 2ª CJF do dia 04/11/24, desta mesma empresa VIA S.A., relativo ao Auto de Infração de nº 206900.0015/22-7; esta equivocada de minha parte, vez que já tinha acompanhado a divergência em outra decisão, desta própria 2ª CJF do dia 05/09/24, relativo ao Auto de Infração nº 206900.0010/22-5, também, da VIA S.A, que diz respeito ao fato de que **as inserções dos citados dispositivo**, na Lei que dispõe sobre o ICMS na Bahia (Lei nº 7014/96), **são atos eminentemente procedimental**, o que não estaria indo de encontro ao art. 144 do CTN.

E tal entendimento, veio à minha compreensão, com a leitura mais acurada do Parecer da PGE/PROFIS-NCA, emitido, pelo i. Procurador José Augusto Martins Junior, em 06/05/2024, no bojo do Processo PGE 2024050554-0, objeto do Auto de Infração nº 206900.0044/22-7, da própria empresa VIA S.A. que peço vénia para destacar trecho, que embasam, então, a minha compreensão:

[...] 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.

Dianete 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.”

Neste contexto, **observa-se tratar** o artigo 9º-A e § 1º do caput do citado artigo, da Lei nº 14.138/19 de **norma absolutamente procedural**, cujo conteúdo, **como bem destacado pelo i. Procurador**, o Estado da Bahia, **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 propuserem o pedido de restituição do ICMS-ST, sedimentando-se, por assimetria, de forma lógica, a possibilidade do Estado cobrar a diferença, quando a base for inferior.

Sobre o Pedido de Restituição, do Contribuinte Autuado, que, aliás é o ato que dera azo ao Auto de Infração nº 206900.0019/22-2, objeto do presente recurso voluntario, ora em análise, **não há qualquer manifestação contraria à sua ocorrência**, por parte do Recorrente. É o que se observa das informações complementares da descrição dos fatos da autuação, que peço vénia para destacar um trecho:

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

Patente, então, como destacado pelo i. Procurador no Parecer da PGE/PROFIS-NCA, no bojo do Processo PGE 2024050554-0, que a norma do artigo 9º-A e § 1º do caput, da Lei nº 7.014/96 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, quais sejam o art. 150 ou o art. 173, todos do CTN, conforme o caso, em análise.

Dianete dessa premissa, de natureza procedural da norma esculpida no art. 9º-A na Lei (BA) nº 14.138/19, como destacado pelo i. Procurador no Parecer da PGE/PROFIS-NCA, acima citado, não existe qualquer determinação que vede à fiscalização poder exigir o complemento de ICMS-ST,

nos termos do § 1º, quando do efetivo pedido de restituição realizado pelo contribuinte, que é o objeto que deu azo ao presente PAF, por se tratar de direito potestativo do Estado a possibilidade do lançamento, quando realizado dentro do prazo decadencial para fazê-lo.

Logo, por conseguinte, por não existir qualquer limitação ao direito potestativo do Estado de realizar o lançamento, ora em análise, quando feito dentro do prazo decadencial, divirjo, no mérito, do voto do i. Consº Relator, para manter a decisão de primeiro grau.

Sobre o aspecto da decadência na constituição do crédito fiscal, relativo aos meses de janeiro a junho de 2017, dado a ciência do Auto de Infração, ora combatido, ter sido efetivado em 08/07/2022 (fl. 16), com espeque no artigo 140 do CTN, de tudo até aqui discorrido, trata-se de discussão de natureza jurídica, em relação a extinção do direito do estado constituir ou não o lançamento fiscal, decorrente da aplicação do artigo 9º-A, combinado com o § 1º do citado caput, da Lei nº 7.014/96, ao caso em tela, o que, de plano, já observo não existir necessidade de realização de diligência a PGE/PROFIS, quando já existe entendimento firmado da Procuradoria Geral do Estado sobre a matéria, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Ressalto que, da própria leitura da fundamentação do Auto de Infração, é possível perceber que os Autuantes reconhecem, em relação às operações em exame, a existência de pagamento de ICMS, a menor ou a maior, pelo sujeito passivo (substituto), de modo que não há, também nesse particular, a necessidade de realização de diligência para dirimir quaisquer dúvidas.

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

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

Por sua vez, a decisão de piso exarada pelos membros da 5ª JJF, sob a perspectiva de que o levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago, onde, pela inexistência de qualquer pagamento em relação aos fatos constituídos, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN, em que o prazo decadencial de 05 (cinco) anos são contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores autuados, não havendo, no período autuado, ocorrência a ser homologada.

Vejo, portanto, da análise das peças processuais, apesar de, na decisão recorrida, constar que “*o levantamento fiscal se apurou imposto não declarado e não pago*”, a autuação **decorreu de pedidos de Restituição do ICMS**, protocolado no SIPRO/SEI, pelo Contribuinte Autuado, alegando ter efetuado operações mercantis referentes a revenda de mercadorias adquiridas, **com o imposto recolhido antecipadamente por substituição tributária** na forma do Anexo I do RICMS-BA, **com base de cálculo do imposto inferior ao originalmente presumido**, com fundamento no art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, harmonizado com o entendimento do Tema nº 201 do STF, referente ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG.

O fato de o contribuinte ingressar com **pedidos de Restituição do ICMS** ST, com fundamento no art. 9º-A da Lei Estadual nº 7.014/96, então concordar, nos termos do § 1º do mesmo caput, **com a renúncia ao encerramento da tributação das demais operações 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, vejo que não invalida os recolhimentos já efetuados anteriormente, ou seja, houve recolhimento do imposto (ICMS-ST).

Aliás, tanto houve recolhimento parcial que o crédito constituído se refere a uma complementação do imposto em razão de se ter verificado que o valor das vendas foi superior ao

adotado como base de cálculo presumida pelo substituto.

Diante disso, é perfeitamente aplicável, à situação em exame, o quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será élle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nessa mesma linha de entendimento foi o voto vencedor do Cons.^º Fernando Antônio Brito, relativo ao Auto de Infração nº 206900.0035/22-8, tendo como empresa autuada a própria empresa recorrente, a VIA S.A., em matéria idêntica, na sessão de julgamento desta 2^a CJF do dia 05.09.24, que culminou no Acordão CJF nº 0377-12/24-VD, o qual acompanhei neste particular. Também, nessa mesma linha, manifestei no voto Acordão CJF nº 0487-12/24-VD, na sessão de julgamento do dia 25/11/24, relativo ao Auto de Infração nº 206900.0035/22-8, dessa própria empresa recorrente.

Finalizo, portanto, neste particular, acompanhando o voto do i. Relator Cons^º, de que se encontra, nos termos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, decaído o direito do Estado da Bahia de constituir os lançamentos relativos aos meses de janeiro a junho de 2017, com base no disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário remanescendo na autuação os valores de julho a dezembro do mesmo exercício no montante de R\$ 47.981,50, sendo, respectivamente, os valores de R\$ 5.823,56, R\$ 5.060,64, R\$ 7.764,86, R\$ 7.949,39, R\$ 9.004,52 e R\$ 12.378,53.

É como voto.

VOTO DIVERGENTE (Manutenção da Autuação)

Peço *venia* para divergir do Voto prolatado pelo ilustre Relator, que opinou pelo provimento do Recurso Voluntário e pela improcedência do Auto de Infração, bem como do Voto Divergente, que opinou pela manutenção parcial da autuação em relação ao período de julho a dezembro de 2017, por entender que deveria ser reconhecida a decadência com base no Art. 150, § 4º do CTN.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou 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 pedidos de restituição motivadores da autuação, no exercício de 2020, relativos aos exercícios de 2016 e 2017, conforme dispõem os Arts. 9º e 9º-A da Lei nº 7.014/96.

Nos Votos do Relator e Divergente, 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.

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 perfez no primeiro dia do exercício seguinte aos 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)*

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.

Vejamos as redações dos Arts. 9º e 9º-A da Lei nº 7.014/96, a partir da publicação da Lei nº 14.183/19:

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

Parágrafo único. Revogado.

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

Redação originária, efeitos até 12/12/19:

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

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

Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

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

§ 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.” (grifo nosso)

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.

Afinal, o estabelecimento da base de cálculo é definido a partir de uma pesquisa de preços em que é calculada uma margem de valor agregado com base na média ponderada dos preços coletados, conforme estabelecido na Cláusula quinta do Convênio ICMS 70/97, transcrita abaixo, posteriormente substituído pelo Convênio ICMS 52/17:

“Cláusula quinta A margem de valor agregado será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III da cláusula anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.” (grifo nosso)

Sendo uma média, é certo que haverá tanto operações com preços maiores quanto com menores aos valores presumidos com base nessa média.

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, conforme podemos observar da leitura do Art. 9º c/c o Art. 9º-A, § 1º da Lei nº 7.014/96, já transscrito acima.

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 procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, transscrito 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)

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 transscrito abaixo:

“...

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.

...”

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 constitucionalidade 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 procedural 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 o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0019/22-2, lavrado contra **VIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 47.981,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Decadência) – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Rafael Benjamin Tomé Arruty.

VOTO DIVERGENTE (Decadência) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCEDOR (Parte não decaída) – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO (Parte não decaída) – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista

VOTO VENCEDOR (Manutenção da Autuação) – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Rafael Benjamin Tomé Arruty.

VOTO DIVERGENTE (Manutenção da Autuação) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Parte não decaída)

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO VENCEDOR
(Parte não decaída)

MARCELO MATTEDE E SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Manutenção da Autuação)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS