

PROCESSO - A. I. N° 206973.0012/19-9
RECORRENTE - AMBEV S. A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1^a JJF n° 0020-01/20
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/02/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0328-11/20-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETEVE E RECOLHEU A MENOS O IMPOSTO. Nas operações internas com bebidas isotônicas e energéticas, o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, deve ser calculado segundo regramento contido no artigo 23, § 6º, inciso I da Lei 7.014/96. O sujeito passivo apenas argui inconstitucionalidade da aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) à espécie da infração imputada. A este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como a apreciação da decisão do Poder Judiciário, bem assim a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme assim preconiza o art. 167, I, II e III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Infração subsistente. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1^a JJF N° 0020-01/20, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/09/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.039.877,19, relativos à infração descrita abaixo.

Infração 01 - 03.02.18: Reteve e recolheu a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Consta ainda o seguinte: “Calculou o ICMS ST com base na pauta fiscal, deixando de observar o disposto no inciso I do § 6º, art. 23 da Lei 7.014/96, que determina que a base de cálculo da ST é o valor da operação + MVA ou a pauta o que for maior”.

Enquadramento Legal: art. 8º, II, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289, do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa Aplicada: art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

A 1^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 13/03/2020 (fls. 138 a 142) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

Preliminarmente constato que o Auto de Infração foi lavrado com a estrita observância dos ditames contidos no art. 39 do RPAF/99, a descrição dos fatos, considerado como infração das obrigações, foi apresentada de forma clara, precisa e sucinta, encontrando-se apta a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

Em relação ao pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, fica indeferido por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, I, "a" e II, "b", do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido de diligência/perícia submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

No mérito, o Auto de Infração em exame exige ICMS do autuado, sob acusação de retenção e recolhimento a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, pelo fato do mesmo, no cálculo do imposto substituído, não ter aplicada a base de cálculo que resulta em maior valor, entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal.

A princípio transcrevo os dispositivos que disciplinam a matéria em questão, ou seja, o artigo 8º, inciso II e artigo 23, § 6º, I, da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados. (Grifo acrescido)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado. (Grifo acrescido)

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

I – de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver” (grifo nosso).

Deve se registrar que as mercadorias, objeto do demonstrativo constitutivo da infração, que diz respeito a Bebidas Isotônicas e Energéticas, constam do Anexo I do RICMS/BA, itens 3.10 a 3.13, publicado pelo Decreto nº 13.780/92, que elenca as mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação tributária, informando o valor da MVA a ser adotada nas operações em comento (saídas internas).

A defesa do sujeito passivo, reside substancialmente na arguição de ilegalidade da aplicação da MVA, por entender que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de substituição tributária “para frente” é, via de regra, o preço fixado por meio de pauta fiscal nos termos previstos no artigo 8º, § 6º da Lei Kandir.

Todavia, a legislação estadual, acima transcrita, determina expressamente que deve ser utilizada a pauta fiscal no cálculo do imposto devido por substituição tributária, somente caso a base de cálculo resultante da aplicação da MVA seja em valor inferior a obtida com a aplicação da pauta fiscal.

Salienta, ainda, que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Entendo valer a pena, ainda, tecer as seguintes considerações a respeito do tema:

O artigo 8º da chamada “Lei Kandir” (abaixo transcrito) prescreve as regras que deverão ser seguidas pelo legislador estadual, quando do exercício de competência tributária, especificamente no que concerne à definição da base de cálculo do imposto a ser cobrado nas operações sujeitas à substituição tributária. O inciso II determina a forma de composição da base de cálculo de ICMS para a implantação do regime de substituição tributária progressiva (pra frente), por meio do qual o substituto recolhe antecipadamente o ICMS “presumido” que será devido, nas operações subsequentes.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos

adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A Lei 7.014/96, que institui o ICMS no Estado da Bahia, recepcionou as mesmas regras no seu art. 23, inciso II.

Destarte, são igualmente inoperantes quaisquer questionamentos acerca da base de cálculo presumida do ICMS-ST, isto porque o regime de substituição tributária, em que se procede ao recolhimento antecipado do tributo, tem sua constitucionalidade reconhecida por reiterados julgados do Supremo Tribunal Federal. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, igualmente encontra-se uniformizada a jurisprudência que reconhece legitimidade à sistemática, a qual encontra lastro na Emenda Constitucional nº 03 /93 (artigo 150, § 7º).

Portanto a regra de base de cálculo para as operações internas, no Estado da Bahia estão estabelecidas, regra geral, na Lei nº 7014/96 (art. 23, II), que instituiu o ICMS, não havendo, assim, nenhuma ilegalidade, no procedimento da fiscalização. A administração tributária é que vem, ao longo do tempo, buscando flexibilizar junto com os agentes do mercado, no sentido da encontrar os valores que refletem os valores mais próximos daqueles efetivamente praticados.

Dessa forma é que, no período fiscalizado, na comercialização interna dos produtos em lide, deveria ter sido aplicada a MVA, uma vez que base de cálculo resultante é superior ao preço de pauta, conforme dispõe o artigo 23, § 6º, I, da Lei nº 7.014/96.

Ressalto que matéria semelhante, foi apreciada no Acórdão CJF 0214-12/19, cuja decisão em segunda instância, decidiu de forma idêntica a da presente lide.

Vale ainda registrar, que o artigo 123 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive, levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo diploma legal.

Desta forma, não vendo nada que desabone a autuação, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento de fls. 07 a 32, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl.33, entendo restar subsistente a infração ora guerreada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 151 a 159, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após um breve resumo dos fatos, pede a improcedência do Auto de Infração alegando impossibilidade de adoção de critérios alternativos para a apuração do ICMS ST. Sustenta que o cálculo baseado na MVA (margem de valor agregado) só deve ser utilizado em último caso, na ausência de preço final de venda pelo varejista, já incluídas todas as etapas da cadeia produtiva.

Argumenta que o Estado da Bahia nada trata da apuração por MVA no inciso I, do § 6º, do art. 23 da Lei nº 7.014/96, e que a fiscalização utiliza erroneamente a norma supra indicada com a única finalidade de majorar a carga tributária, alegando interpretação extensiva, e em contrariedade ao § 7º do mesmo artigo 23.

Em apoio aos seus argumentos, transcreve pareceres de Humberto Avila, Hugo de Brito Machado, Roque Antônio Carrazza, além de decisão do STF, parecer do Ministério Público do Estado de Pernambuco, do Tribunal de Justiça do Piauí, e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal.

Ressalta, ainda, que não existe previsão na legislação federal (ou estadual) que possibilite aplicação alternativa de apuração da base de cálculo pelo maior valor apurado entre MVA ou pauta fiscal.

Pontua que além da inconstitucionalidade do procedimento adotado pelo Estado, que por si só, considera suficiente ao cancelamento da autuação, destaca que tal norma viola o quanto disposto na Lei Complementar nº 87/96, assim como na legislação local.

Entende que o Fisco deve esgotar todas as alternativas para determinação da base de cálculo do ICMS-ST para, só então, cogitar a aplicação da MVA. Em outras palavras aduz que apenas se aplica a MVA nos casos em que não houver preço fixado mediante pauta fiscal para aquele

produto. Cita os Protocolos ICMS 10/92 e 11/91, em apoio aos seus argumentos.

Diz que o Auto de Infração em referência é nulo, e deve ser cancelado, na medida em que amplia o conteúdo da lei para majorar a base de cálculo do ICMS ST, e que, sem respaldo na Lei Complementar ou na Lei Estadual, instituiu critério híbrido de apuração do ICMS ST.

Afirma que, havendo pauta de preços publicada pela autoridade fazendária, a base de cálculo do ICMS-ST deve com base nela ser calculado, em substituição à aplicação da MVA, nos termos do art. 8º, § 6º da LC 87/96.

Afirma que a fiscalização utilizou erroneamente a norma contida no art. 23, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96, pois faz uma interpretação extensiva, majorando a carga tributária e contrariando o disposto no § 7º do mesmo dispositivo de lei citado e, por tabela, invadindo a competência de lei complementar.

Alega, ainda, ofensa ao princípio da capacidade contributiva para rechaçar a exigência fiscal com base em Valores Residuais Devidos a Título de ICMS-ST. Explica que a empresa não detém capacidade contributiva necessária ao recolhimento da exação ora debatida, que considera ilegal, que não reverteu em seu benefício quaisquer valores, e que não terá a possibilidade de recuperar o montante perante os terceiros (distribuidoras) que efetivamente o aproveitaram.

Argumenta que, na condição de fabricante, é mera responsável pelo recolhimento do ICMS integralmente devido na cadeia produtiva, recolhendo as parcelas referentes às suas próprias operações e, na qualidade de substituta tributária, quanto às sucessivas operações de distribuição e revenda, ainda arrecada o tributo devido posteriormente, calculado sobre bases de cálculo presumidas.

Como se trata de antecipação de parcelas devidas em face de operações futuras, entende que se revela evidente que qualquer vantagem financeira auferida em decorrência de tal antecipação não se relaciona com o seu patrimônio e sim com o das empresas substituídas. Por isso, entende que cabe, unica e exclusivamente, aos contribuintes substituídos arcarem com o tributo eventualmente recolhido a menor.

Ao final, requer o reconhecimento/declaração da improcedência da exigência fiscal, e protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Arremata a sua peça recursal, requerendo a realização de diligência fiscal.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

Quanto à alegação de nulidade por adoção de uma interpretação que amplia o conteúdo da lei, noto que tal questão se confunde com o mérito e como tal será tratada, no momento oportuno.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Reteve e recolheu a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado*”. Trata-se de saídas de bebidas isotônicas e energéticas, sujeitas a substituição tributária, classificadas na NCM 2202.9000, no período de janeiro a dezembro de 2016, com ICMS-ST calculado com base em pauta fiscal, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que: “a) o cálculo baseado na MVA só pode ser feito em último caso, na ausência de preço final de venda fixado ao estabelecimento varejista; b) o art. 23, § 6º da Lei 7.014/96 nada diz a respeito; c) a interpretação dada pelo fisco é

inconstitucional e contraria o disposto na LC 87/96 e; d) a interpretação dada pelo fisco ofende ao princípio da capacidade contributiva”.

A questão, como se depreende da leitura dos autos, tem a ver com a interpretação da norma contida no art. 23, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96, cujo texto (vigente no período) reproduzo abaixo.

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

*(...)
§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

I – de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver” (grifos acrescidos);
...

Ora, o texto acima transscrito é de fácil e direta intelecção, não deixando qualquer margem a dúvidas, no sentido de que a regra geral a ser adotada, na apuração da base de cálculo do ICMS-ST, deve se nortear pela margem de valor agregado, somente devendo ceder, ao “critério da pauta fiscal”, quando este cálculo lhe seja superior, o que não ocorre nos presentes autos.

Embora o Sujeito alegue que o § 6º da lei estadual nada diga a respeito, deve estar se baseando no texto atual do parágrafo, redação que somente entrou em vigor em dezembro de 2019, muito depois da ocorrência dos presentes fatos, que se deram em 2016.

Diferentemente do que afirma o Contribuinte, a lei baiana encontra-se plenamente harmonizada com o texto do art. 8º, inciso II da LC 87/96, cujo conteúdo aponta nesse mesmo sentido, conforme abaixo.

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

*(...)
II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
c) a **margem de valor agregado** (grifo acrescido), inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.
...”*

Assim, entendo que a metodologia adotada pela fiscalização encontra amparo na legislação baiana e na Lei Complementar nº 87/96, conforme explicitado acima.

Quanto à alegação de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, não merece acolhida, pois a margem de valor agregado reflete, sempre, os preços praticados no mercado, já que é fixada após minuciosa pesquisa de campo.

Ademais, refoge à competência desta corte exame de alegação de inconstitucionalidade da norma posta, conforme art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo reproduzido.

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;
...”*

Nesse sentido, afigura-se correta a decisão de piso, a qual não merece reparo.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0012/19-9, lavrado contra AMBEV S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.039.877,19, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS