

**A. I. N°** - 099883.0091/19-8  
**AUTUADA** - CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.  
**AUTUANTE** - DARIO PIRES DOS SANTOS  
**ORIGEM** - POSTO FISCAL HONORATO VIANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 23.12.2020

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0158-05/20-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. REFRIGERANTES. OPERAÇÕES SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÃO DA MVA. Constatadas diferenças de imposto devidas por substituição tributária, tendo como componente quantitativo a MVA. Ação judicial interposta posteriormente à lavratura do lançamento. Contribuinte não consegue elidir a acusação fiscal. Nulidades rejeitadas. Revisão dos cálculos em decorrência do abatimento de todos os valores destacados na nota fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

De começo, cabe esclarecer que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos manifestos feitos pelos agentes participantes do processo, já contextualizados para as sessões virtuais de julgamento.

Fruto de uma ação de fiscalização do trânsito de mercadorias, o lançamento ora sob exame, lavrado em 21/02/2019, tem o valor histórico de imposto de R\$37.168,43, afora acréscimos, e aponta que a autuada reteve e recolheu a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes. O produto alcançado foi a cerveja em lata, NCM 2303.00.00, com MVA prevista no Anexo Único do RICMS-BA, segundo informado.

A infração ganhou o código 54.02.02.

Teve a conduta enquadramento no art. 8º, II, da Lei nº 7014/96, com multa de 60%, estabelecida no art. 42, II, “e”, da Lei retro mencionada.

Dão suporte à cobrança, na sequência do PAF, o termo de apreensão de mercadorias (fl. 05), NF-e 90864 (fl. 06), demonstrativo do cálculo do imposto devido (fl. 07), CT-e 26751 (fl. 08), Documento Auxiliar do Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos – DAMDFE 22022 (fl. 09), entre outros documentos.

Impugnação (fls. 14/37) foi protocolada em 26.4.2019, conforme registro presente nos autos (fl. 13).

Após afiançar a tempestividade da defesa e descrever os fatos supostamente irregulares, a autuada abre uma preliminar de nulidade do auto de infração, considerando que possui liminar em Mandado de Segurança válida, que teve o objetivo de manter a Margem de Valor Agregado (MVA) cobrada sobre a cerveja em lata no montante de 100%, estando, portanto, o excedente de 40% previsto no Dec. Estadual 18406/2018 suspenso pela força do art. 151, IV, do CTN.

Apesar de admitir ser responsável por substituição tributária, a defendente adverte que a majoração da MVA para 140% não refletiu os preços usualmente praticados no mercado, conforme ordenam a LC 87/96 e a Lei 7.014/96.

Voltando-se contra isto, a contestante, representada pela “CervBrasil”, associação que congrega diversas empresas do ramo da produção de cerveja, impetrou o MS 0501506-72.2019.8.05.0001, em curso na 3ª Vara da Fazenda pública da Comarca de Salvador, oportunidade em que obteve decisão liminar “para determinar à autoridade indigitada coatora, ou quem suas vezes fizer, que autorize os associados da Impetrante a efetuarem a apuração e o recolhimento do ICMS/ST em

relação à Cerveja em Lata em observância aos ditames gerais do Decreto Estadual nº 13.780/2012 (mantendo-se a MVA de Cervejas em Lata em 100%), até ulterior deliberação deste juízo, ao tempo em que determino que a Autoridade Coatora se abstenha de impor qualquer medida coercitiva, como por exemplo a lavratura de autos de infração, óbices à expedição de Certidão de Regularidade Fiscal, etc” (sic; transcrito à fl. 19).

Tendo em mira esta medida judicial, o sujeito passivo aponta significar o presente auto de infração como ato atentatório à dignidade da justiça, consoante art. 77, IV, do CPC, a liminar suspende a exigibilidade do crédito tributário, consoante art. 151, IV, do CTN, e o STJ já entendeu que na hipótese de suspensão da exigibilidade, fica o fisco impedido de realizar qualquer ação coercitiva para a cobrança da dívida, inclusive a lavratura de auto de infração, consoante decisão no REsp 1140956/SP, prolatada em sede de recursos repetitivos.

Ainda em sede preliminar, a impugnante identifica nulidade da cobrança porquanto a fiscalização limitou-se a indicar esparsos dispositivos de lei, nomeadamente o art. 8º, II, e 42, II, “e”, ambos da Lei Baiana do ICMS, sem sequer fazer menção ao Dec. 18.406/18, diploma fulcral da postulação do fisco.

Portanto, tais dispositivos não possuem o condão de embasar a autuação, seja porque o citado decreto não foi mencionado no enquadramento legal, seja porque da leitura dos comandos tidos como infringidos não se chega a conclusão alguma de irregularidade praticada, seja porque os comandos tidos como infringidos não tratam de qualquer prática ilegal, mas só da configuração como substituto tributário em determinadas operações.

Tal procedimento traduziu obscuridade, incerteza e insegurança na exigência fiscal, de modo que, pelo art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA, está nulo o lançamento de ofício.

Adentrando questões de mérito, a empresa, depois de invocar os arts. 150, § 7º (previsão do instituto da ST), 155, § 2º, XII, “b” (previsão da LC dispor sobre a ST), ambos da CF/88, art. 8º da LC 87/96 (estabelecimento de parâmetros para a base de cálculo da ST no ICMS) e art. 23, § 4º, da Lei 7014/96 (definição da base de cálculo e metodologia para fixação da MVA no ICMS-ST), resolve sustentar que o estado da Bahia não baseou o aumento da MVA para cervejas em lata em pesquisas de mercado, nem consultou as entidades representativas sobre elementos e informações que auxiliassem nesta majoração. Referenciado, como subsídio, decisão do STJ, no Resp 1192409/SE.

Como segundo ponto defensivo de mérito, alega o estabelecimento autuado que a alteração da MVA – de 100% para 140% - não poderia acontecer por decreto, sob pena de serem desatendidos os princípios da legalidade e da tipicidade, visto que matéria de base de cálculo deve estar adstrita a lei em sentido estrito, conforme art. 150, I, constitucional e 97, I e II, do CTN, além decisões do STF, STJ e do Judiciário do Amazonas.

Acompanharam a contestação instrumentos de representação legal, estatuto da Associação Brasileira da Indústria da Cerveja – CERVBRASIL e decisão interlocutória liminar em favor desta última (fls. 38/63).

No seu informativo fiscal (fls. 130/133), o preposto fazendário:

Declara que a autuada fazia transportar 10.192 pacotes de cerveja com 12 latas de 269 ml. cada, acobertados pelo Danfe 000090864, emitido em 19.02.2019, de sua fábrica situada em Alagoinhas para sua filial situada em Salvador.

Afirma que o ICMS-ST foi calculado a menor, devido a erro na aplicação da MVA de 100%, descumprindo o dec. estadual 18406/2018, “que no seu anexo único a MVA original é de 140% para operação interna” (sic.), razão pela qual lavrou o auto de infração.

Depois de reproduzir argumentos retratados na defesa, garante que o mandado de segurança “foi deferido após ação fiscal”, não se aplicando a este auto de infração, e lembra que a ação fiscal foi fundamentada nos preceitos no Prot. ICMS 11/91 e art. 289 do RICMS-BA.

Pontua que, referente aos prazos de recolhimento e quando se verifique que o estabelecimento, mesmo com inscrição de ST ativa no cadastro do Estado, deixe de fazer a retenção ou a faça em

montante inferior ao estipulado em acordo interestadual, o momento do pagamento passa a ser “antes da entrada no Estado” (fl. 137), tudo conforme o art. 332, III, “g”, “1”, do RICMS-BA.

Assegura que no descritivo dos fatos constantes do auto de infração ficou claro que o contribuinte destacou a menor o imposto incidente sobre a operação com as cervejas em lata, pois em vez de adotar a MVA de 140% acabou aplicando a MVA de 100%.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## VOTO

Inicialmente, cabe apreciar alguns aspectos primeiros suscitados pela impugnante, que antecedem a análise de mérito.

Em preliminar, a autuada traz à baila um entrave de ordem processual, a impedir a formalização do presente auto de infração.

É que, como representante da autuada, a entidade denominada “Associação Brasileira da Indústria da Cerveja - CERVBRASIL”, ingressou perante a 3ª Vara da Fazenda Pública - Salvador com mandado de segurança coletivo tombado sob nº 0501506-72.2019.8.05.0001, visando que suas operações comerciais com cervejas acondicionadas em lata tivessem a apuração e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ST), levando em consideração a margem de valor agregado (MVA) de 100%, haja vista a majoração indevida para 140%, promovida no Dec. 18.406/2018, alterador do Regulamento do ICMS da Bahia.

Neste sentido, o citado juízo proferiu decisão liminar no intuito de que a Fazenda Pública Estadual considere a apuração e pagamento do ICMS-ST em relação à cerveja em lata com observância aos ditames originais do Dec. 13.780/2012 (RICMS\_BA), mantendo-se a MVA de 100%, até ulterior deliberação, ao tempo em que fica obrigado à autoridade coatora se abster de implantar qualquer medida coercitiva, como por exemplo **a lavratura de autos de infração**, criação de óbices à emissão de certificados de regularidade fiscal “etc.” (sic. – fl. 121).

Deste modo, segundo a tese empresarial, estaria o fisco impedido por ordem judicial de formalizar o presente lançamento de ofício.

Pois bem.

Ao examinar o teor da liminar acostado aos autos às fls. 118 a 121, verifica-se tratar a matéria de assunto similar ao abrangido neste PAF, qual seja, a legalidade ou ilegalidade da cobrança do ICMS-ST a partir da aplicação da MVA de 140%, implantada pelo Dec. Estadual 18.406/2018.

Sem embargo de constar nos autos prova material de que efetivamente é a defendente associada integrante da entidade beneficiária do provimento jurisdicional mencionado, consoante se extrai da fl. 115v, é de se ver que a situação aqui retratada não estava ainda protegida pelo Poder Judiciário.

Isto porque, consultando-se em 23.10.2020 o processo judicial no sítio eletrônico do Tribunal de Justiça da Bahia (TJ-BA), através do link <http://esaj.tjba.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=01000XCXE0000&processo.foro=1>, verifica-se que, datada a liminar de 26.02.2019, esta teve publicidade no mês seguinte, com ciência inclusive das supostas autoridades coatoras, quando referido ato jurisdicional passa a surtir efeitos jurídicos contra o Impetrado.

Acontece que, conforme se vê do auto de infração, a sua lavratura se deu precisamente em 21.02.2019, **antes** da prolação da liminar, de sorte que, naquela altura, o fisco baiano não tinha conhecimento oficial de haver determinação judicial em sentido proibitivo.

Nesta toada, o auto de infração já estava lavrado, não surtindo efeitos jurídicos a determinação judicial para o caso ora sob exame.

Por outro lado, não encontra aqui ressonância o precedente do STJ em sede de recursos repetitivos (REsp 1140956), citado às fls. 20 e 21, voltado para o impedimento de lavratura de autos de infração. Referido julgado, em verdade, só mira a impossibilidade de formalização do crédito tributário se – e somente se – o contribuinte realizar o depósito integral da dívida, inclusive pela via do mandado de segurança, desde que ajuizado antes do executivo fiscal. Não há provas neste processo de que a Associação “CervBrasil” tenha depositado em juízo qualquer quantia em favor do estabelecimento autuado. Logo, sem serventia a decisão para o deslinde da presente controvérsia.

A suspensão da exigibilidade do crédito pela liminar será questão a ter análise futura pelo órgão competente, qual seja, a d. PGE, com titularidade para representar judicialmente o Estado da Bahia, quando do oferecimento da execução fiscal. Entretanto, independente de qualquer discussão, está a exigibilidade suspensa pela própria interposição de defesa administrativa, *ex vi* do art. 151, III, do CTN.

**Com base nestas razões, afastamos o pleito da autuada.**

Também em preliminar argui-se a nulidade da cobrança, posto inexistir definição clara e objetiva dos dispositivos violados pela empresa, no sentido de se compreender a exata dimensão do lançamento e evitar-se que o fato-tipo se “adapte livremente ao caso concreto” (fl. 22), sob pena de gerar insegurança jurídica.

Não há motivos para se nulificar a exigência pela insuficiência dos dispositivos apontados como inobservados pelo contribuinte.

Com efeito, o comando da Lei 7.014/96 tido como desatendido foi o art. 8º, *caput* e inciso II. Nele está prevista a responsabilidade por substituição tributária do sujeito passivo, cabendo a ele efetuar a retenção do ICMS devido nas operações com as mercadorias constantes do Anexo I, salvo exceções que aqui não se enquadram.

Para efeito de efetivação do lançamento de ofício, bastou ao preposto fiscal indicar os mencionados dispositivos de lei (em sentido estrito) que entendeu violentados. Estes foram por si só suficientes para a autuada compreender perfeitamente a imputação contra ela esgrimida: recolhimento a menor do ICMS-ST pela diferença entre a MVA adotada pela empresa (100%) e a considerada pela fiscalização (140%). Os demonstrativos elaborados pela fiscalização atestam indubitavelmente ter sido esta a irregularidade.

Tanto assim foi que a empresa ofertou impugnação ampla e completa, passando por pedidos preliminares e explorando profundamente as razões de mérito, conforme se verifica da extensa – e bem elaborada – peça contestatória de 23 páginas.

**Por conseguinte, desacolhemos esta preliminar.**

Sendo assim, o auto de infração obedece aos requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A impugnação foi interposta por advogado constituído nos autos.

Vemos também acatados o contraditório e a ampla defesa, bem como os demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Através de ação de trânsito, a cobrança atinge diferenças de imposto em função do contribuinte ter considerado a menor a base de cálculo para efeito de substituição tributária nas operações internas com cerveja em lata, levando em conta a adoção da Margem de Valor Agregado – MVA diferente daquela considerada pela empresa.

Vamos, portanto às questões de mérito.

Como primeiro ponto, a contestante sustenta a ilegalidade do Dec. 18.406/2018 pela inobservância da Lei Baiana do ICMS – de nº 7.014/96. A seu ver, o estado aumentou a MVA para a cerveja em lata sem apresentar nenhum estudo de mercado capaz de justificar tamanho aumento, tampouco levou em conta informações a serem colhidas das entidades representativas do setor econômico,

conforme prevê o art. 23, § 4º, da citada Lei. Trouxe como arrimo decisão oriunda do STJ.

Reza a citada disposição de lei:

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a 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, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

(...)

§ 4º A **margem** a que se refere a alínea “c” do inciso II do *caput* **será estabelecida em regulamento**, com base nos seguintes critérios:

I - levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado, neste Estado;

II - informações e outros elementos, **quando necessários**, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;

III - adoção da média ponderada dos preços coletados.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas da unidade federada de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Destaques foram feitos pela transcrição.

A mudança da MVA promovida pelo legislador partiu, é claro, de análises de mercado, por ser da lógica da fixação da margem agregada de valor saber-se a média ponderada dos preços comumente praticados no mercado. A consulta a entidades representativas do setor cervejeiro não é procedimento compulsório, mas só na hipótese da informação e elementos não serem obtidos através de outros mecanismos de pesquisa. Daí a ressalva na lei de que a consulta de informações e elementos só se impõe “quando necessários” (sic.).

Se o sujeito passivo opôs circunstância impeditiva da alteração da MVA de 100% para 140%, caberia a ele demonstrar um percentual diferente e não se resumir ao campo das especulações, sem consistência estatística para comprovar o contrário.

O precedente do STJ trazido pela empresa às fls. 27 e 28 não se aplica ao segmento cervejeiro, visto abordar medicamentos, cuja lógica de tributação antecipada segue uma outra trilha de raciocínio.

Por faltar respaldo fático-probatório que suporte estar a autuada correta no seu entendimento, não há como acolher a tese defensiva quanto a este aspecto.

Uma segunda frente argumentativa de mérito é explorada pela impugnante: é que a margem de valor adicionado (MVA) só pode ser instituída ou majorada por intermédio de lei estrita, oriunda do Poder Legislativo, em respeito ao princípio da legalidade, de acordo com movimentações jurisprudenciais tomadas pelo STF, STJ e pelo TJ-AM.

Acontece que há autorização na lei em sentido estrito no intuito das MVAs serem modificadas via regulamento do ICMS, aprovado por decreto. Isso é o que se deflui do comando legal atrás reproduzido, com expressões em destaque, precisamente no *caput* do § 4º do art. 23 da Lei Estadual 7014/96, que instituiu o referido imposto estadual em território baiano. Logo, foram os

próprios legisladores da Assembleia Legislativa, percebendo a dinamicidade da economia que tanto afeta os preços dos produtos, que admitiram a possibilidade das alterações das margens agregadas serem ultimadas através de decreto, exatamente como ocorreu no caso ora sob exame.

Não se vê, portanto, ilegalidade alguma na mudança promovida no Dec. 18.406/2018, alterando a MVA de 100% para 140% no cálculo do ICMS-ST para a cerveja em lata, de sorte que, também por este veio, improcede o pleito defensivo.

Não obstante este fio de raciocínio, do ponto de vista quantitativo salta aos olhos um detalhe importante. É que a autuação procura cobrar retenção a menor do ICMS-ST, em virtude da diferença de MVAs, para a empresa como sendo de 100%, para o autuante como sendo 140%. A postulação fiscal nasceu a partir da complementação dos 40%, desconsiderados no documento fiscal.

Sobre este particular, verifica-se que na NF 90864, objeto do lançamento, já há destaque do imposto da operação própria e também do imposto devido por substituição tributária. Mas nos cálculos feitos pelo preposto fiscal para encontrar o valor do crédito tributário, apenas o ICMS da operação própria foi abatido, esquecendo-se do próprio ICMS-ST que já constava destacado no documento fiscal.

Neste esquete, assim está a memória de cálculo elaborada pela fiscalização à fl. 07.

BC ICMS conf NF	95.565,31
BC ICMS (com IPI)	101.758,12
MVA	140%
BC ICMS-ST	244.219,48
RD BC ICMS-ST	226.130,14
ICMS ST (25%)	56.532,54
CRÉD OP PRÓPRIA	(23.891,33)
ICMS-ST DEVIDO	32.641,21
+ FCP (2%)	4.884,38
VALOR AI	37.525,59.

Para evitar o *bis in idem*, como há destaque na nota fiscal de ICMS-ST e do imposto devido para o Fundo de Combate à Pobreza, tais valores também devem ser deduzidos da quantia exigida na autuação, de modo que o cálculo ficará desta forma:

VALOR AI	37.525,59.
ICMS-ST destacado NF	(26.758,29)
FCP destacado NF	(2.140,66)
Valor a cobrar	8.626,64

Vale salientar que não comporta neste PAF o comando contido no art. 332, III, “g”, “1”, do regulamento baiano, lembrado pelo autuante, pois aqui não se trata de operação interestadual, onde a remessa das mercadorias teve origem em outra unidade federativa. O caso em análise versa sobre transferência interna, de fábrica para filial situadas em território baiano, com obrigação de se fazer a retenção do ICMS-ST, conforme art. 289, §18, do mesmo regulamento, contra o qual a autuada não questionou mas, ao contrário, fez os devidos destaques da ST e do FCP.

Para limpar de dúvidas, cabe transcrever o dispositivo:

**Art. 332.** O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

**III** - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(...)

g) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:

1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuar a retenção em valor inferior ao estabelecido no acordo;

2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;

Nestas circunstâncias, ultrapassadas as preliminares e as questões de mérito aventadas na peça defensiva, mas considerando a natureza da infração formalizada, isto é, retenção a menor do ICMS-ST, julgamos o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE para ser complementado o imposto de R\$8.626,64, haja vista a diferença de MVA de 40%.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **099883.0091/19-8**, lavrado contra **CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$8.626,64**, acompanhado de multa de 60%, nos termos do art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR