

**PROCESSO** - A. I. N° 2069730012/21-0  
**RECORRENTE** - AMBEV S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0142-01/21-VD  
**ORIGEM** - IFEP INDUSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 23/02/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0398-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Tratando-se de operações com bebidas isotônicas, o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária deve ser calculado segundo regramento contido no artigo 23, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96. Afastadas as preliminares de nulidade arguidas. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (art. 169 I “b” do RPAF/99), no qual a 1ª JJF julgou totalmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/04/2021, exigindo do autuado ICMS no valor histórico de R\$ 1.491.244,80, mais multa de 60%, em decorrência do cometimento da infração abaixo, nos meses de janeiro a dezembro de 2017; e janeiro a dezembro de 2018:

**INFRAÇÃO 01- 07.02.03:** Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, do produto “Gatorade”.

**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.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 19/04/21 (DTE à fl. 36), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 18/06/21, peça processual que se encontra anexada às fls. 39 a 59. A autuante Ivana Maria Melo Barbosa presta informação fiscal, às fls. 73 a 77. A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

## VOTO

Incialmente, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Vale ressaltar, que o sujeito passivo pode exercer de forma plena o seu direito ao exercício do contraditório, diante, inclusive, do fato da peça apresentada analisar detidamente a autuação, o que denota pleno conhecimento de todo o teor da acusação, e o pleno exercício de seus direitos fundamentais, não havendo que se falar de cerceamento ao direito de defesa.

Dessa forma, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, já acima citado, pelo

que passo à análise do mérito, como se segue.

No mérito, o Auto de Infração em exame exige ICMS do autuado, pelo fato do mesmo ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas do produto GATORADE, realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

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, vigente à época dos fatos geradores:

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 a mercadoria objeto do demonstrativo constitutivo da infração, trata-se da bebida isotônica (Gatorade), itens 3.12 e 3.13 do Anexo I do RICMS/BA, 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).

Apesar da acusação ter sido a falta de retenção e recolhimento do imposto, 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.

Entretanto, diferentemente do entendimento do Contribuinte, a lei baiana encontra-se plenamente harmonizada com o texto do art. 8º, inciso II da LC 87/96, in verbis:

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 (grifo nosso).

Portanto, a legislação estadual, que foi mais acima transcrita, especialmente o artigo 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/96, 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 à obtida com a aplicação da pauta fiscal.

Quanto ao questionamento sobre a legalidade da legislação estadual, saliento, 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”, já colacionado acima, 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.

Como já mencionado, 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, quando 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 aos agentes do mercado, no sentido de encontrar os valores que refletem os valores mais próximos daqueles efetivamente praticados.

Dessa forma, é que no período fiscalizado, na comercialização interna da bebida isotônica Gatorade, deveria o autuado ter procedido a retenção e o recolhimento do imposto, com aplicação da MVA, uma vez que a base de cálculo resultante é superior ao preço de pauta, conforme dispõe o artigo 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes procederam exatamente dessa forma, na apuração do imposto devido, evidenciado no demonstrativo às fls. 10 a 32, descabendo, portanto, as alegações defensivas de que a apuração do imposto na ação fiscal foi realizada de forma incorreta.

Acrescento ainda, em relação ao entendimento do autuado de que a LC 87/96, também estabelece a utilização do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (art. 8º, § 3º), que este mesmo dispositivo prevê que poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. E nesse sentido o art. 23, § 3º da Lei 7.014/96, recepcionou dizendo que nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo (que trata da MVA), a base de cálculo para fins de substituição tributária, será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador. Ocorre que o regulamento (RICMS/2012), em seu art. 289, § 10, elenca as mercadorias que estariam sujeitas à utilização do preço final ao consumidor, e o produto objeto da lide não consta nesse rol.

Ressalto, que esta mesma matéria foi apreciada no Acórdão CJF 0214-12/19, cuja decisão em segunda instância, foi pela procedência da 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, sendo os impostos e suas bases de cálculo apurados consoante o levantamento de fls. 10 a 32, que é parte integrante do CD/Mídia à fl. 33, entendo restar subsistente a infração ora guerreada.

Por fim, menciono que foi requerido que as futuras intimações sejam feitas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, cujo endereço encontra-se descrito no preâmbulo da peça defensiva. Registro, que não há impedimento para que tal providência seja tomada, porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 e 109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Através se seus patronos, a autuada inconformada com a decisão de piso, interpôs com Recurso Voluntário às fls. 96 a 106 V, onde inicialmente descreve a infração e o produto que fora autuado.

Das operações autuadas, identifica-se que se trata de imposição decorrente de suposto recolhimento a menor do ICMS-ST devido ao Estado da Bahia em face da recorrente utilizar no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018 o preço de pauta fiscal estabelecido no Estado para fins de apuração da base de cálculo do ICMS ST, enquanto a autoridade fiscal entende que a base de cálculo do ICMS ST seria o maior valor entre a apuração por pauta fiscal e MVA, sendo

apontado infringidos os artigos 8º, inciso II da Lei nº 7014/96 c/c art. 289 do RICMS-BA, cobrando o valor de R\$ 1.491.244,80.

Disse que foi apresentada defesa administrativa evidenciando o erro da autuação por afronta o art. 155 da CF, o art. 97 do CTN, § 6º, do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, e, principalmente, do próprio artigo 23, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Pontuou que no julgamento administrativo adotou uma leitura parcial da legislação estadual, se limitando ao teor do § 6º, do artigo 23, mas nada tratando sobre o § 7º que expressamente substituiu a regra do regime de margem de agregação utilizado no lançamento fiscal. Ou seja, a decisão recorrida pautou seus fundamentos em uma leitura parcial da legislação tributária, e sem o devido confronto aos fundamentos da peça de defesa.

Salienta que a impertinência do lançamento é de tamanha evidência que, se considerarmos válida a base de cálculo utilizada pela fiscalização para apurar o ICMS ST do período, significaria afirmar, por exemplo, que o valor final de venda do produto GATORADE LARANJA PET 500ML SIX PACK, em janeiro de 2017, representaria o valor de mercado de R\$ 4,69 (para a Nota Fiscal nº 89430 a base de cálculo considerada pela fiscalização foi de R\$ 8.265,84, que dividido por 1.764 und., representa o valor unitário de R\$ 4,69). Valor este superior ao comercializado do produto hoje nos estabelecimentos do Estado da Bahia, e após passados mais de quatro anos do fato gerador. Portanto, seja por inexistir previsão legal que legitime a apuração considerada pela fiscalização, seja pelo caráter confiscatório e irreal que tal procedimento acarreta, o entendimento fiscal não merece prosperar.

Pede que aplique o § 6º, do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, e o artigo 23, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Alega “*Da Impossibilidade de Adoção de Critérios Alternativos à Apuração do ICMS ST. Da Impossibilidade de Ajustes na Base de Cálculo Presumida do Imposto*”. Esclarece que não há que se falar em recolhimento a menor do ICMS ST no período autuado.

Explica que a recorrente, para fins de cálculo da base de cálculo do ICMS ST adotou, nos termos Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96 a Pauta Fiscal do Estado da Bahia, que é o critério utilizado para fins de estimar o preço final de venda dos produtos postos em circulação. Ou seja, o preço adotado como critério para fixação da base de cálculo do ICMS ST é aquele em que o próprio Estado da Bahia reconhece como preço final de venda, já incluído todas as etapas da cadeia produtiva inclusive os impostos, despesas e margem de lucro da operação.

Não obstante a regularidade das operações, assevera que a autoridade fiscal promove lançamento tributário de ofício objetivando a cobrança de suposto crédito tributário de ICMS-ST, pretensamente devido pela recorrente, com fundamento em demonstrativo de cálculo anexo ao auto de infração, que distorce a base de cálculo para fins de majorar imotivadamente a base de cálculo do tributo.

Reproduz o artigo 155, XII, “b” da CF, para tratar sobre a matéria substituição tributária que delega à Lei Complementar. Transcreve também a LC nº 87/96 (art. 8º, incisos I e II, destacando o § 6º), onde esclarece as normas para instituição do ICMS, regulamentando o instituto da substituição tributária.

No caso para os produtos comercializados pela recorrente e objeto da autuação, afirma que a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será o preço fixado pela autoridade competente (pauta fiscal), sendo aplicável a MVA APENAS na sua falta.

Assinala que a LC nº 87/96 remeteu às Leis Estaduais, que invariavelmente declinaram aos Decretos Estaduais, a competência para regulamentação da matéria, tendo sido no Estado da Bahia editada a Lei nº 7.014/96 e o Decreto nº 13.780/12 que trata sobre a base de cálculo do ICMS-ST (art. 23, § 7º). Ou seja, nos termos da LC nº 87/96, havendo a veiculação de preços pela autoridade fazendária, a base de cálculo do ICMS ST será necessariamente esta, que deve ser

aplicada em SUBSTITUIÇÃO à aplicação da MVA, nos termos expressos do § 6º do art. 8º, que não autoriza a utilização alternativa ou subsidiária de tais critérios.

Diz não ser necessário grande esforço interpretativo para verificar que o intuito do legislador complementar, ao estabelecer a Pauta Fiscal, é justamente simplificar o trabalho da própria fiscalização, em concretização ao princípio da praticabilidade tributária, pois fixam-se valores presumidos para as mercadorias comercializadas pelas indústrias, reduzindo a evasão fiscal.

Acrescenta que, além da constitucionalidade do procedimento adotado pelo Estado, por si só, suficiente ao cancelamento da autuação, cumpre novamente destacar que tal norma viola o quanto disposto na LC nº 87/96, assim como na legislação local.

Pontua que há determinação no art. 8º da LC nº 87/96, no sentido de que para as mercadorias sujeitas a Pauta Fiscal, a base de cálculo do ICMS ST é obrigatoriamente o valor estabelecido pela Secretaria da Fazenda. Nesse sentido, por inexistir respaldo fático-legal para alteração de ofício do critério quantitativo da base de cálculo, a autuação trata-se de medida arbitrária que visa exclusivamente aumentar a carga tributária das operações autuadas em detrimento do contribuinte.

A despeito do recolhimento regular efetuado pela recorrente, aponta que o Fisco pretende aplicar ao valor praticado (pauta fiscal=preço final de venda) um percentual de MVA o que, por certo, não seria possível. Ressalta 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, pois os critérios estabelecidos pela legislação são objetivos e excludentes entre si, de modo que, existindo pauta fixado pela autoridade fiscal da Bahia, não há sequer que se falar em aplicação de qualquer outro regime de apuração.

De tal modo, em face dos argumentos e legislação posta, afirma que não é autorizado à autoridade fiscal desconsiderar o recolhimento regular efetuado pela contribuinte (pauta fiscal) para aplicar um percentual de MVA, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Salienta que essa prática fiscal é apelidada de “gatilho”, visto que altera os critérios de composição da base de cálculo do ICMS ST de forma automática, com o único objetivo de promover um aumento forçado de arrecadação. Contudo, tal procedimento é totalmente arbitrário, estando, como dito, em confronto com o art. 8º da LC nº 87/96, no que concerne à fixação da base de cálculo do ICMS devido por ICMS ST, que delimitam de forma objetiva o regime de apuração da base de cálculo do ICMS ST, sendo as hipóteses de apuração excludentes entre si.

Reproduz Parecer do Professor Humberto Ávila, utilizando como exemplo a sistemática similar levada a efeito pelo Estado de Minas Gerais, onde assinala discorrer sobre o preço estabelecido busca sempre o valor usual das mercadorias no mercado (com a participação tanto do Estado como das empresas envolvidas), o que, por sua própria natureza, permite a ocorrência de vantagens ou desvantagens isoladas, mas que sempre tenderá, no final das contas, ao equilíbrio.

Diz que a adoção da pauta fiscal, obviamente com a participação conjunta do Estado e contribuinte, põe ambos em uma situação de igualdade, impedindo, ao compensar tais vantagens e desvantagens, que quaisquer das partes interessadas possam ser beneficiadas de forma desproporcional. Assim, os casos pontuais de vantagens para um dos lados envolvidos serão “amortizados” pelas vantagens outorgadas isoladamente ao outro. Portanto, considerando o regime estabelecido, não seria possível a cobrança da diferença entre o valor da pauta e o valor final de venda. Isso porque, o art. 155, § 2º, XII, “b” da CF, dispõe que “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”, assim como o art. 146 III, “a”, limita à lei complementar dispor sobre a base de cálculo dos tributos.

Cita jurisprudência do STF (STF. ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014), destaca trecho do

entendimento do Professor Humberto Ávila, além de reproduzir destacando citações dos ensinamentos dos Eminentes juristas Hugo de Brito Machado.

Infere que o legislador complementar devidamente regulamentou a questão por meio da LC nº 87/96, determinando, para o caso em análise, que, em havendo pauta estabelecida pela autoridade competente no Estado, este é o único critério aplicável para fixação da base de cálculo do ICMS ST, em substituição ao critério da margem de valor agregado. Referida lei é expressa em estabelecer que o critério da Pauta substitui o critério da margem de valor agregado.

Em outros termos, sustenta ser vedado à Fazenda Pública inovar no critério de apuração da base de cálculo do ICMS ST, e apenas com a finalidade de majorar a carga tributária. Ao Fisco é restrito utilizar exclusivamente um dos critérios previstos na Lei Complementar. Cita ensinamento de Roque Antônio Carrazza.

Frisa que, a pretensão de criar um critério híbrido para apuração da base de cálculo do ICMS ST, visando o aumento de arrecadação, viola, de uma só vez, a CF e a LC nº 87/96, eis que não há qualquer possibilidade de os critérios estabelecidos pela legislação hierarquicamente superior serem alterados por ato unilateral do Poder Executivo Estadual, sob pena de invadir matéria de competência reservada a lei complementar. Cita o entendimento do Ministério Público do Estado de Pernambuco, em parecer (doc. anexo) juntado aos autos do Mandado de Segurança nº 0042412-17.2008.8.17.0001 em trâmite no TJPE.

Observou-se 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: apenas se aplica a MVA nos casos em que não houver preço fixado mediante pauta fiscal para aquele produto. Reproduz entendimento recentemente do Egrégio Tribunal de Justiça do Piauí (*TJPI. Apelação Cível nº 2013.0001.002754-1.DJe 05/03/2018.*), e julgado do TJ-DF (*TJDF. Apelação Cível nº 20100110855754APC.Julgado em 14/03/2012*) no qual confirma que a alteração da base de cálculo do ICMS por meio de edição de ato infralegal viola o princípio da legalidade estrita tributária.

Percebe-se que, conforme a legislação aplicável ao caso, e os recentes precedentes dos Tribunais Estaduais, a utilização da MVA para fins de apuração da base de cálculo presumida do ICMS ST é facultativa, mas, uma vez feita a opção pelo PMPF/pauta fiscal, são excluídos os demais critérios previstos na Lei Complementar.

Repete que a lei não deixa espaço para qualquer discricionariedade por parte do Fisco quanto ao critério a ser adotado na definição da base de cálculo do ICMS-ST. Outrossim, não se diga, tal qual pretende o auto de infração, que o inciso I, do § 6º, do artigo 23 da Lei de ICMS/BA autoriza a tributação entre o maior valor tributário obtida entre a apuração da base de cálculo por pauta fiscal e MVA. Como se observa, o referido dispositivo nada trata da apuração por MVA nos termos sugeridos pela fiscalização. Não consta no referido dispositivo que a apuração do ICMS ST deve ser por MVA quando a pauta fiscal for inferior.

Salienta que a fiscalização utiliza erroneamente a norma transcrita, em verdadeira interpretação extensiva, e em contrariedade ao parágrafo 7º do mesmo artigo 23, com a única finalidade de majorar a carga tributária. De tal modo, 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, portanto, revestindo-se de ato ilegal, pois, sem respaldo na Lei Complementar ou na Lei Estadual, instituiu critério híbrido de apuração do ICMS ST.

Entende que a fiscalização não só invade a matéria reservada a LC, o que já é motivo suficiente para a invalidade do lançamento, mas o faz para contrariar a própria Lei Complementar, o que é juridicamente impossível, por violação a segurança jurídica, a boa-fé objetiva, e a proibição de comportamento contraditório, como também viola a segurança jurídica, tanto porque afasta o princípio da legalidade formal, mas, essencialmente, porque o sistema de fixação de preço pelo ente público (pauta fiscal) serve exatamente para conferir segurança ao Estado e ao contribuinte quanto o valor da base de cálculo das operações subsequentes.

Reitera que, passa a existir um critério inteiramente aleatório para fins de apuração da base de cálculo do ICMS ST, podendo ser aplicado a uma venda e à outra não, sem qualquer previsibilidade, e apenas com o intuito de majorar a arrecadação. Afirma que é como se a fiscalização estivesse a exigir dos contribuintes a manutenção de duas apurações fiscais paralelas, e obrigar ao recolhimento dos tributos de acordo com a apuração que proporcionasse o maior ônus fiscal.

Complementa que o desrespeito aos princípios da boa-fé objetiva e proibição de comportamento contraditório pelo Fisco, uma vez que o próprio Estado estabelece a pauta fiscal com base em tratativas com os contribuintes, e espelhando o preço final de mercado e, em casos pontuais, a autoridade fiscal, a seu critério, exige que o contribuinte afaste sua aplicação, como se devesse duvidar do ato emanado do próprio Estado.

Lembrou que a pauta fiscal é fixada pelo próprio Estado, e mais, estabelecida para servir de base de cálculo do imposto, mas a autoridade fiscal, em flagrante interpretação extensiva da legislação local, altera o critério apenas com finalidade arrecadatória.

Volta a sustentar que o mecanismo adotado pela fiscalização e que fundamentou o lançamento ora impugnado favorece unicamente o Fisco, na medida em que o “gatilho” assegura maior tributação, mas não garante ao contribuinte menor tributação, caso essas mesmas operações indiquem preço final inferior ao pautado. Assim, diante de todos os fundamentos apresentados, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de substituição tributária “para frente” será, via de regra, e para o período autuado, o preço fixado por meio de pauta fiscal nos termos previstos no artigo 8º, § 6º da Lei Kandir.

Reafirma que resta amplamente demonstrada a necessidade de ser afastada a pretensão do Fisco, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Defende “*Da Incapacidade Contributiva da Recorrente para Recolher Valores Residuais Devidos a Título de ICMS-ST*”. Pontua que a recorrente, 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.

Restando claro que a cobrança em debate se resume às parcelas recolhidas unicamente em decorrência da substituição tributária, constituindo mera antecipação dos valores que seriam recolhidos nas sucessivas operações de distribuição e revenda, revela-se evidente que qualquer vantagem financeira eventualmente auferida em decorrência dos valores antecipados não se relaciona com o patrimônio da contribuinte, e sim com o dos contribuintes substituídos.

Afirma ser exatamente por tal razão, que o art. 10 da LC nº 87/1996 prevê que cabe exclusivamente ao substituído a restituição dos valores pagos (pelo substituto) em hipóteses da não ocorrência do fato gerador. Destarte, da mesma forma que o direito de recuperação dos valores recolhidos indevidamente - repita-se, em razão da não ocorrência do fato gerador, já que valores recolhidos “a maior” ou “a menor” nas hipóteses de ocorrência do fato gerador é impossível de restituição, nos termos do entendimento com efeito *erga omnes* do STF - competiria única e exclusivamente ao contribuinte substituído, no caso as distribuidoras, sofrer a cobrança quando de eventuais recolhimentos a menor, mesmo porque, frise-se, apenas o patrimônio do substituído seria diretamente afetado por variações, para cima ou para baixo, decorrentes dos recolhimentos antecipados por substituição tributária.

Cita colendo do STJ, onde entende que o contribuinte substituto não pode sofrer a cobrança dos valores devidos a título de ICMS-ST não possui qualquer capacidade contributiva para tanto, conforme se vê as Turmas de Direito Público dessa Corte Superior (*STJ. AgRg no REsp nº 1036368/RS. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJ de 06/08/2010; (STJ. REsp nº 1028716/RS. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma. DJ de 03/05/2010.)*.

Sustenta que resta evidenciado que, a despeito de eventual incorreção na base de cálculo do ICMS-ST, a ora recorrente não detém capacidade contributiva necessária ao recolhimento da exação ora debatida. Entender o contrário não só significaria imputar a cobrança à contribuinte que, de fato, não reverteu em seu benefício quaisquer valores, subtraindo-lhe parte efetiva de seu patrimônio, mas também deixar de recuperar o montante perante os terceiros (distribuidoras) que efetivamente o aproveitaram, o que referendaria o enriquecimento sem causa desses, hipótese exaustivamente rechaçada pelo sistema jurídico vigente.

Reafirma que, mostram-se nítidas as impropriedades do lançamento efetuado, não restando dúvidas que o mesmo deve ser totalmente desconstituído.

Finaliza requerendo a admissibilidade e provimento da peça recursal para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da autuação. Solicita que, sob pena de nulidade, que todas as intimações sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, cujo endereço encontra-se descrito no preâmbulo desta peça.

É o relatório.

#### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 1ª JJF (A-0142-01/21-VD), que julgou Procedente, em decisão unânime, o presente Auto de Infração, para exigir o crédito de ICMS no valor histórico de R\$ 1.491.244,80.

Constata-se que o Auto de Infração foi lavrado com enquadramento legal, nos dispostos legais do art. 39 do RPAF/99, com a descrição dos fatos considerados como infração às obrigações e apresentados de forma clara, precisa e sucinta, adequado a produzir os seus efeitos jurídicos e legais, portanto, sem vícios que possam acusar de nulidade.

O objeto da autuação é falta de retenção do ICMS por substituição tributária e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas para contribuintes deste estado, ou seja, ter deixado o sujeito passivo de cumprir com a obrigação tributária.

No Recurso apresentado, o autuado reitera todas as alegações defensivas, acrescentando apenas uma análise quanto ao seu preço de venda, (fls.03), informando que o mesmo é inferior ao valor da base de cálculo para fins de retenção do ICMS por substituição tributária, considerando no cálculo a metodologia com aplicação da MVA.

Observa-se que em nenhum momento foi trazida aos autos qualquer informação sobre o cumprimento da obrigação tributária total ou parcial relativamente ao período objeto da análise, e do produto (GATORADE) envolvido no cálculo.

De pronto podemos observar, que a legislação, ao estabelecer a obrigatoriedade de retenção do imposto por substituição tributária e determinar a sua base de cálculo, em nenhum momento faz referência ao preço praticado nas operações de comercialização efetuadas pelo contribuinte substituto.

A MVA reflete a média de preços praticados no mercado, sendo publicada previamente pela administração tributária, portanto, revestida das formalidades legais para vigência.

O recorrente traz desde a inicial, tese pela rejeição da forma de apuração da base de cálculo para fins da incidência da substituição tributária por retenção com a aplicação do MVA. No seu entendimento esta forma não seria a aplicável, e sim a apuração com base no preço fixado em pauta fiscal estabelecido no estado para fins de apuração de base de cálculo do ICMS-ST, alegando que foram infringidos os artigos 8º, II da Lei nº 7014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA.

Para melhor entendimento, transcrevo os dispositivos que disciplinam a matéria em lide, 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, vigente à época dos fatos geradores:

*“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). ”*

Decorre que a mercadoria objeto do demonstrativo constitutivo da infração, trata-se da bebida isotônica (Gatorade), itens 3.12 e 3.13 do Anexo I do RICMS/BA, 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 autuação foi formalizada desta forma, para apuração do imposto devido, evidenciado no demonstrativo às fls. 10 a 32, portanto, não procedem as alegações defensivas de que a apuração do imposto na ação fiscal foi realizada de forma incorreta.

Verifica-se que a exigência fiscal foi pela falta de retenção e consequentemente de não recolhimento do imposto, a defesa do sujeito passivo reitera a 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, diferentemente do entendimento do contribuinte, a lei baiana encontra-se plenamente harmonizada com o texto do art. 8º, inciso II da LC 87/96, in verbis:

*“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 (grifo nosso). ”*

Desta forma, diante da legislação de ICMS do estado da Bahia, no seu artigo 23 § 6º I da Lei nº 7.014/96, 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 à obtida com a aplicação da pauta fiscal.

Quanto à alegação da recorrente de ofensa ao princípio da capacidade contributiva, não merece ser acolhida, pois a MVA reflete a média de preços praticados no mercado, sendo publicada previamente pela administração tributária, portanto, revestida das formalidades legais para vigência.

Se a recorrente tivesse efetuado os cálculos da forma como determina a lei, utilizando MVA ou pauta fiscal - **o que fosse maior**, a autuada teria calculado e recolhido o valor correto, e consequentemente repassado para o contribuinte substituto os valores por este devido.

Verifica-se que questionamentos acerca da base de cálculo presumida do ICMS-ST não têm amparo legal, tendo em vista que 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, lastreada na Emenda Constitucional nº 03/93 (artigo 150, § 7º).

Quanto à alegação de constitucionalidade da norma utilizada na legalidade da legislação estadual, destaco que este órgão colegiado administrativo não tem competência para discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme disposto no art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Quanto ao que foi requerido para que as futuras intimações sejam feitas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, aponto que não há impedimento para que tal providência seja tomada, porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 e 109, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for enviada diretamente ao contribuinte.

Diante de tais considerações, concluo em manter a Decisão recorrida, a qual não merece reparos.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª 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 2069730012/21-0, lavrado contra AMBEV S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.491.244,80, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inc. II alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS