

A. I. Nº - 206973.0016/21-6  
AUTUADO - AMBEV S.A.  
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e IVANA MARIA MELO BARBOSA  
ORIGEM - DAT METRO/IFEP-INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/12/2021

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0193-01/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETEVE E RECOLHEU A MENOS O 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. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Afastadas as preliminares de nulidade arguidas. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/04/2021, exige do autuado ICMS no valor histórico de R\$351.146,55, 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- 07.02.02: “Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”.

“Calculou o ICMS\_ST com base na pauta fiscal. Contudo, para bebidas isotônicas (é o caso do GATORADE) e energéticas a base de cálculo da ST é o valor da operação + MVA, ou a pauta o que for o maior (inciso I do §6º do art. 23 da Lei 7014/96) ”.

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. 22), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 18/06/21, peça processual que se encontra anexada às fls. 25 a 45. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seus advogados, os quais possuem os devidos poderes, conforme instrumento de procura constante nos Autos às fls. 46/47.

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia fazendo comentários sobre a tempestividade da impugnação. Na sequência, faz um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcrevendo, ainda, a imputação que deu origem ao Auto de Infração.

Em seguida assevera que para fins de cálculo da base de cálculo do ICMS ST adotou, nos termos Lei Complementar 87/96 e Lei Estadual 7.014/96 a Pauta Fiscal do Estado da Bahia, que afirma ser o critério utilizado para fins de estimar o preço final de venda dos produtos postos em circulação.

Entende 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.

Considera incabível a 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.

Aduz ser o lançamento nulo na medida que amplia o conteúdo da lei para majorar a base de cálculo do ICMS ST o que torna o ato ilegal por instituir um critério híbrido de apuração do ICMS ST sem respaldo na Lei Complementar ou na Lei Estadual.

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.

Pontua, 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.

Assinala que além da constitucionalidade 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.

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.

Assevera 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.

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.

Aduz que a cobrança em debate se resume às parcelas recolhidas unicamente em decorrência da substituição tributária, constituindo mera antecipação dos valores recolhidos nas sucessivas operações de distribuição e revenda. Dessa forma, entende 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, única e exclusivamente, aos contribuintes substituídos arcarem com o tributo eventualmente recolhido a menor.

Considera que a despeito de eventual incorreção na base de cálculo do ICMS-ST, a empresa não detém capacidade contributiva necessária ao recolhimento da exação ora debatida.

Alega que imputar a presente cobrança ao autuado, 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, configuraria enriquecimento sem causa.

Ao final, solicita a nulidade/improcedência da autuação.

E, por fim, requer, 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 da peça defensiva.

A autuante Ivana Maria Melo Barbosa presta informação fiscal, às fls. 59 a 63, inicialmente esclarecendo que a imputação se refere à retenção e consequente recolhimento de ICMS ST a menor nas vendas do produto GATORADE, para contribuintes localizados neste Estado.

Aduz que diante da regra expressa no inciso I do § 6º do art. 23 da Lei 7.014/96 e utilizando o SIAF, que é um sistema oficial de auditoria fiscal do ICMS no Estado da Bahia, e por estar em conformidade com a legislação em vigor, agiu rigorosamente conforme a lei. Acrescenta que o próprio SIAF calcula e compara os valores resultantes da exigência fiscal aplicando MVA e pauta fiscal, apontando o maior, como determina a norma, e que isso dá toda a segurança na apresentação do DEMONSTRATIVO.

Expõe que no caso em tela, restou demonstrado que a aplicação do MVA para o cálculo do ICMS\_ST resultava em base de cálculo maior do que se fosse utilizado o valor da pauta fiscal e, que por isso foi o critério utilizado, demonstrativo às fls. 10/17.

Explica que o autuado, responsável tributário por determinação legal, tomou o lugar das distribuidoras, sendo o responsável por calcular, reter e recolher aos cofres públicos estaduais o ICMS ST, na forma que a lei determina. Menciona que não há porque alegar falta de capacidade contributiva.

Acrescenta que se o cálculo tivesse sido feito da forma como determina a lei, utilizando MVA ou pauta fiscal, o que fosse maior, o autuado teria calculado, retido e recolhido o valor correto e, então, teria repassado para o contribuinte substituto os valores devidos por este último.

Lembra que não é o autuado, o mero responsável pelo recolhimento, mas sim o responsável por calcular, reter e recolher o ICMS ST.

Rebate a alegação defensiva de que houve erro na apuração do imposto devido, citando como exemplo o cálculo relativo à NFe 89726 emitida em 07/01/2017, da seguinte forma:

1) base de cálculo do ICMS\_ST calculada pelo autuado (pauta fiscal = R\$2,08 por unidade da bebida isotônica GATORADE, caixa com 6 unidades = R\$12,48) quantidade = 294 caixas com 6 unidades = 294cx x R\$12,48 = R\$3.669,12.

2) base de cálculo do ICMS ST calculada pelo SIAF (MVA 114%) para bebida isotônica GATORADE  
Valor do item = R\$3.224,12 / Desconto = nihil / IPI = R\$128,96

$$= (3.224,12 - 0) + 128,96 + ((3.224,12 - 0) + 128,96) \times 114\% = (3.353,08 - 0) + 3.822,51 = R\$7.175,59$$

Esclarece, ainda, que no Demonstrativo constam ambos os cálculos, pela pauta a coluna “VIBcIcmsSt” e pelo MVA a coluna “BcStCalc”. Diz que o primeiro calculado pela autuada, o segundo calculado pela fiscalização, e considerado para o lançamento, uma vez que a base de cálculo calculada pela pauta fiscal foi inferior àquela calculada pelo MVA. Assinala que obedeceu, rigorosamente, o disposto no art. 23, § 6º. Inciso I da Lei 7.014/96.

Aduz que toda a celeuma criada pela defesa está no fato de não aceitar o disposto na Lei 7.014/96, porém ressalta que a atividade do agente fiscal de lançamento é plenamente vinculada, não restando margem para discricionariedade.

Ao final, dizendo que a defesa não aponta equívocos no demonstrativo, mantém integralmente o lançamento.

## VOTO

Inicialmente, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a 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 do 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 retido e recolhido a menor o imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado do produto GATORADE.

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).

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 a 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 com os 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 do produto 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 17, descabendo, portanto, as alegações defensivas de que a apuração do imposto 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 a 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 17, que faz parte integrante do CD/Mídia à fl. 18, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0016/21-6, lavrado contra AMBEV S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$351.146,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR