

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0016/21-6
RECORRENTE - AMBEV S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0193-01/21-VD
ORIGEM - DAT METRO/IFEP-INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/09/2022

1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0235-11/22-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETEVE E RECOLHEU A MENOS O IMPOSTO. O CONSEF não detém competência para declarar inconstitucionalidade de norma tampouco negar aplicação a daquelas editadas por autoridade superior. A recorrente pretende afastar disposição expressa da legislação estadual, logo, inviável nesta seara. Mantida Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0193-01/21-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 13/04/2021 no valor histórico de R\$351.146,55, abordando a seguinte infração:

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.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

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 reflitam 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.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma não existir recolhimento a menor do ICMS-ST no período autuado, tendo adotado a pauta fiscal prevista na legislação para apuração da base de cálculo dos produtos comercializados, ou seja, observa o preço que o próprio Estado reconhece como final de venda, já incluindo todas as etapas da cadeia produtiva.

Diz que a autoridade fiscal promoveu o lançamento de ofício distorcendo a base de cálculo para fins de majorar imotivadamente o tributo devido, destacando que, nos termos do art. 8º, § 6º da LC 87/96 a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será o preço fixado em pauta fiscal, aplicando-se a MVA apenas na sua falta, de maneira que existindo pauta de preços veiculada pela autoridade fazendária a base de cálculo do ICMS-ST será necessariamente esta, substituindo a aplicação do MVA, pois não há previsão de utilização alternativa ou subsidiária.

Insiste que não há respaldo legal para alteração do critério quantitativo do tributo, consistindo em medida arbitrária para aumentar a carga tributária de suas operações, uma vez que os critérios legais são objetivos e excludentes, não cabendo a aplicação de outro regime de apuração quando há pauta fiscal fixada pela autoridade competente que neste caso também não pode desconsiderar o recolhimento regular efetuado para aplicar um percentual de MVA sob pena de violação ao princípio da legalidade, numa prática fiscal apelidada de “gatilho”, cuja finalidade é promover um aumento forçado de arrecadação.

Defende que este procedimento é arbitrário e contrasta com o que dispõe a LC 87/96 no que concerne à base de cálculo do ICMS-ST. Cita trecho de recente parecer do Prof. Humberto Ávila sobre dispositivo semelhante da legislação mineira para ilustrar. Disserta sobre a forma que a

pauta fiscal é estabelecida, com participação conjunta do Estado e contribuinte, que estariam assim em uma situação de igualdade, de maneira que não seria possível exigir a diferença entre o valor da pauta para aquele final da venda. Cita o entendimento do STF na ADI 4628 para reforçar, assim como o parecer do Prof. Humberto Ávila. Menciona ainda texto que atribui aos juristas Hugo de Brito machado e Hugo de Brito Machado Segundo.

Afirma que o legislador complementar regulamento a questão por meio da Lei Kandir, estabelecendo expressamente que o critério da pauta substitui a margem de valor agregado, sendo vedado à Fazenda Pública inovar no critério de apuração da base de cálculo do ICMS-ST com a finalidade de majorar a carga tributária. Transcreve trechos de parecer de Roque Antônio Carrazza sobre o assunto.

Reitera que a pretensão de critério híbrido para apurar a base do ICMS ST visando aumento de arrecadação viola a CF/88 e a LC 87/96, não podendo tais critérios serem modificados por ato do Poder Executivo Estadual. Transcreve entendimento do Ministério Público do Estado de Pernambuco nos autos do Mandado de Segurança nº 0042412-17.2008.8.17.0001 em trâmite no TJPE.

Aponta que a MVA só pode ter a aplicação cogitada após o fisco esgotar todas as alternativas para determinar a base de cálculo do ICMS-ST, transcrevendo ainda entendimento do Tribunal de Justiça do Piauí na Apelação Cível nº 2013.0001.002754-1 e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal na Apelação Cível nº 20100110855754. Ressalta que pela legislação e entendimento dos Tribunais, a utilização da MVA é facultativa, porém, uma vez optado pelo PMPF/pauta fiscal, são excluídos os demais critérios, não existindo espaço para discricionariedade.

Contesta a possibilidade de o inciso I, do § 6º, do art. 23 da Lei nº 7.014/96 autorizar a tributação entre o maior valor entre a pauta fiscal e o MVA por entender que tal dispositivo nada trata da apuração do MVA nos termos sugeridos pela fiscalização, não constando que a apuração deve ser pelo MVA quando a pauta fiscal for inferior, de modo que a fiscalização teria utilizado erroneamente a norma transcrita, a interpretando extensivamente e em contrariedade ao § 7º do mesmo art. 23 com a finalidade de majorar a carga tributária.

Diz que o Auto de Infração assim é nulo e deve ser cancelado por ampliar o conteúdo da lei para majorar a base de cálculo do ICMS-ST, constituindo-se em ato ilegal, sem respaldo na lei complementar ou estadual para instituir critério híbrido de apuração. Reforça que não apenas invade a matéria reservada à lei complementar, mas o faz para contrariá-la, o que seria juridicamente impossível, porque viola a segurança jurídica, a boa-fé objetiva e a proibição de comportamento contraditório, conforme explica reforçando que o sistema serve para conferir segurança ao Estado e Contribuinte quanto à base de cálculo das operações e que a pauta fiscal é estabelecida mediante tratativas com os contribuintes, não podendo em casos pontuais ser afastada.

Alega ainda incapacidade contributiva para recolher valores residuais de ICMS-ST por ser mera responsável pelo recolhimento do ICMS devido na cadeia produtiva de maneira que, como a cobrança se resume às parcelas decorrentes da substituição tributária, que representam mera antecipação do que seria recolhido nas sucessivas operações, qualquer vantagem financeira eventualmente auferida não se relaciona com seu patrimônio e sim com o dos substituídos, motivo pelo qual o art. 10 da LC 87/96 dispõe que cabe ao substituído a restituição dos valores pagos pelo substituto na hipótese de não ocorrência do fato gerador.

Sustenta que da mesma forma que cabe a ele a restituição em caso de não ocorrência do fato gerador, também lhe compete o ônus quando de eventuais recolhimentos a menor, mesmo porque apenas o seu patrimônio seria afetado por variações decorrentes dos recolhimentos antecipados na substituição. Afirmo que o STJ entende que o substituto não pode sofrer a cobrança dos valores devidos a título de ICMS-ST porque não possui capacidade contributiva para tanto, conforme ementas que transcreve do AgRg no RESp nº 1036368/RS e do RESp nº 1028716/RS.

Encerra pedindo o provimento do recurso para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da autuação.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, aprecio diretamente o mérito.

A pretensão recursal não merece prosperar.

O Recurso Voluntário interposto não indica qualquer erro na apuração do valor exigido ou qualquer matéria que possa ser conhecida por este Conselho. Em verdade, a irresignação da recorrente recai sobre a norma estadual que admite a aplicação da MVA, quando o valor estabelecido em pauta fiscal for inferior, ou seja, pretende que seja afastada a aplicação do inciso I, do § 6º, do art. 23 da Lei nº 7.014/96.

Trata-se, portanto, de matéria excluída da competência do CONSEF, que não possui a prerrogativa de declarar inconstitucionalidade tampouco negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme art. 125 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), abaixo transcrito:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

...

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Na mesma linha o art. 167 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal):

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

...

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Deste modo, não vejo razão fática ou jurídica para modificar a Decisão recorrida, dentro do âmbito da competência deste Conselho.

Por este motivo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206973.0016/21-6, lavrado contra AMBEV S.A., devendo ser intimado o recorrente 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, 10 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS