

PROCESSO	- A. I. N° 272466.0201/21-9
RECORRENTE	- AMBEV S.A. (CIA. DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0140-02/23-VD
ORIGEM	- DAT SUL / IFMT SUL / POSTO FISCAL EDUARDO FREIRE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 13/03/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0041-12/24-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BEBIDAS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO PELO REMETENTE. PROTOCOLO 11/91. PRIMEIRA REPARTIÇÃO FISCAL DA FRONTEIRA. Fato gerador ocorrido e infração constatada no trânsito de mercadorias. Alegação de pagamento efetuado a destempo não comprovada pelo Impugnante. Afastada a nulidade suscitada. Pedido de anulação ou redução da multa prejudicado por falta de redução legal para tanto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (art. 169, I, “b” do RPAF) em decorrência da Decisão recorrida proferida pela 3ª JJF no presente Auto de Infração, lavrado em 19/10/2021, o Auto de Infração exige ICMS acusando cometimento da seguinte infração:

INFRAÇÃO 054.001.001: Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria. **Valor:** R\$ 71.158,42. Período: 19/10/2021. **Enquadramento legal:** Art. 8º, §§ 5º e 6º da Lei 7.014/96, C/C arts. 295 e 332, III, “g”, §§ 2º e 3º do RICMS/BA. **Multa:** Art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

O contribuinte ingressou com defesa, apensada às fls. 17 a 23 dos autos. A autoridade fiscal autuante presta informação fiscal às fls. 47-48.

Após as instruções processuais, a JJF decidiu pela Procedência conforme o voto condutor abaixo:

VOTO

Como acima relatado, o presente auto conduz uma só infração à legislação tributária, tipificada pelo código fiscal 054.001.001 (Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria).

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: **a)** conforme documentos autuados às fls. 14-15, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; **b)** na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF); **c)** o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; **d)** a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma regulamentar e com os requisitos legais (fls. 04-15), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à

homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

O presente auto de infração foi lavrado em razão do contribuinte não ter cumprido a obrigação de recolher o ICMS devido pela operação na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria no território baiano, em face do remetente não ter retido/recolhido o tributo na saída da mercadoria do seu estabelecimento, conforme a legislação de enquadramento exposta no AI e citada no relatório acima.

Ainda que confirme o não recolhimento do imposto na forma requerida no lançamento, reconhecendo o descumprimento da legislação em que a exigência fiscal foi enquadrada, o Impugnante suscita a nulidade do Auto de Infração por falta de motivação, afirmando ter posteriormente recolhido o imposto quando da saída da mercadoria do estabelecimento autuado e destinatário, na oportunidade da normal apuração do imposto no regime de conta corrente fiscal, de modo que: a) o caso implicaria em mero erro quanto ao momento do recolhimento do imposto (se antecipadamente ou na apuração mensal), não ensejando a cobrança na forma pretendida pela autuação, pois isso implicaria em bis in idem da obrigação tributária; b) erro material por iliquidez dos valores exigidos, pois são incompatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal, o que alega impedir “a ciência, pela deficiente, do efetivo valor em discussão e consecutivamente de formular sua defesa de forma plena”.

Sem embargo, compulsando os autos e analisando os elementos de prova autuados é de se constatar a impertinência dos argumentos defensivos, tanto os preliminares de nulidade quanto os da alegada imaterialidade da acusação fiscal, uma vez que por estarem imbricados, se repercutem mutualmente, senão vejamos.

A uma, porque tendo em vista os distintos momentos, ainda que a mercadoria seja a mesma, não há que confundir o fato gerador da antecipação tributária exigida com o da posterior saída da mercadoria, como quer fazer crer o Impugnante, pois cumprindo-se a obrigação tributária devida na operação autuada, encerrando-se a fase de tributação, a Impugnante sabe que a posterior saída da mercadoria deve ocorrer sem tributação e sendo um tributo em que as providências de apuração do periódico imposto é feita pela contribuinte, caso provoque eventual bis in idem, deverá pedir o ressarcimento do indébito via específico processo administrativo aportando os pertinentes elementos documentais de prova, não se permitindo qualquer compensação no PAF em apreço, até porque não há nos autos provas que o alegado posterior recolhimento corresponda ao valor autuado.

A duas, porque, ao contrário do alegado, equivocadamente espelhado no texto da Impugnação com parte do DANFE da NF-e 954123 e demonstrativo de débito do AI exposto na fl. 01 do PAF, vê-se que a correta apuração do imposto exigido consta demonstrada na memória de cálculo autuada à fl. 04, indicando que a base de cálculo da substituição tributária foi obtida somando-se ao valor consignado na NF-e que acoberta a operação, a parcela dos encargos transferíveis ao destinatário autuado, acrescido da MVA de 197,60%, exposta no Anexo I, do RICMS-BA.

Portanto, considerando que: a) a infração foi constatada no trânsito da mercadoria, situação em que não se pode conferir a afirmação da impugnante relativa a posterior saída da mercadoria corretamente tributada; b) o impugnante não comprovou a alegação de ter recolhido o imposto devido ainda que posteriormente à data legalmente prevista, na forma indicada pelo art. 123 do RPAF, tendo em vista que a verificação do eventual posterior pagamento do imposto devido deve ser feita pelo fisco no estabelecimento autuado, mediante pedido do contribuinte para efeito de ressarcimento de eventual indevido pagamento do imposto relativo às mercadorias objeto da autuação, o que, repito, deve ser objeto de distinto processo administrativo; c) contra o mesmo contribuinte já se lavraram semelhantes autos, aos quid reconheceu a procedência e promoveu o recolhimento da exação, a exemplo do AI nº 232302.0008/10-3, ao tempo que afasto a nulidade suscitada, tenho a infração como subsistente.

Por não se incluir na competência dos órgãos administrativos judicantes, deixo de apreciar a constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS (RPAF: Art. 167).

Por falta de previsão legal para tanto, o pedido de anulação ou redução da multa imposta resta prejudicado.

Em face do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do lançamento tributário.

O patrono do recorrente apresenta às fls. 68/79.

Trata inicialmente a tempestividade e relatar os fatos, diz que o Auto de Infração não deve prosperar, pois não existe o alegado descredenciamentos da Inscrição Estadual, fato que afasta a materialidade da infração. Aduz que “a contribuinte é credenciada no estado e todo o ICMS da operação foi incluído na apuração regular da contribuinte, não havendo que se falar em nova cobrança do referido tributo, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado”.

Repete as mesmas razões da peça impugnativa, onde trouxe os mesmos argumentos reiterativos:

Nos fundamentos do **mérito**, repisa que o lançamento decorre do suposto descredenciamentos da IE quando da realização da operação com a Nota Fiscal nº 954123 em 15/10/2021, mas que analisando o fundamento do lançamento fiscal, é possível observar sua impertinência, uma vez que no período autuado a impugnante possui certidão de regularidade fiscal, emitidas entre 07/10/2021 e 23/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na inscrição estadual, conforme cópias de Certidão Especial de Débitos Tributários (Positiva com efeito de Negativa) que plota no texto da Impugnação, de modo a não haver falar em irregularidade da inscrição estadual, ou mesmo cobrança de ICMS antecipado. Pugna pela nulidade/improcedência da autuação.

Alega **nulidade material do Auto de Infração devido ao erro da base de cálculo**. Diz que a iliquidez dos valores exigidos e a ausência de relação com a operação realizada é outro aspecto que conduz à nulidade ao Auto de Infração. Explica que, mesmo que se tome como válida a premissa de descredenciamento da autuada, os valores exigidos não são compatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal, fato que inviabiliza a ciência da contribuinte a respeito de qual seria a real base de cálculo utilizada no lançamento fiscal, o que impede a ciência, pela defendant, do efetivo valor em discussão e, consecutivamente, de formular sua defesa de forma plena.

Evidencia vícios na apuração fiscal ao confrontar os valores declarados no documento fiscal com os valores utilizados pela fiscalização para o lançamento que impugna, conforme plotagem da nota fiscal e demonstrativo de débito apresentado na fl. 01 do Auto de Infração, contendo uma base de cálculo de R\$ 286.736,08, diferente do valor da nota fiscal. Disse que adotando a base de cálculo do ICMS próprio, acrescido do IPI e demais encargos para aplicar a MVA de 197,60% não se chega à base de cálculo utilizada pela fiscalização.

Destaca que com base nos documentos fornecidos pelo Autuante se vê que os valores autuados seriam irreais, de modo a evidenciar a imprecisão da acusação fiscal, maculando de nulidade o lançamento tributário por afrontar o art. 142 do CTN e 5º, LIV e LV da CF.

Alega **erro na apuração, pois disse que consta ICMS recolhido na etapa de comercialização**. Aponta vício na indicação dos valores a recolher, sendo que a pretensão de imputar valores a título de ICMS antecipado sem deduzir/observar que todo o ICMS fora recolhido. Suscita **ofensa à liquidez e certeza**. Afirma que mesmo que a fiscalização entenda que o ICMS deveria ter sido recolhido na entrada do território baiano, deveria observar que a operação foi escriturada/declarada, e que todo o ICMS foi recolhido pela Autuada na etapa de comercialização, não havendo falar em novos recolhimentos, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade.

Portanto, sustenta que se a autoridade fiscal pretende promover o lançamento sobre a parcela que teria que ser antecipada na entrada da mercadoria no estado, o cálculo da infração deveria considerar (como valor a reduzir, o montante devido por antecipação) os valores de ICMS recolhidos na fase de comercialização, haja visto que foram devidamente declarados e oferecidos à tributação e que a autuação implicaria em *bis in idem* tributário.

Alega **improcedência da exigência fiscal devido ao mero recolhimento a destempo**. Salienta que demonstrou o pagamento do principal objeto da autuação na posterior comercialização da mercadoria, diz que eventual erro no momento do pagamento (se antecipadamente ou na apuração mensal) não enseja cobrança do imposto, pois isso não causa prejuízo ao fisco e a manutenção da autuação acarretaria pagamento em duplicidade e enriquecimento sem causa, como apreciada pelo Judiciário, conforme ementas de decisões que reproduz. Aduz que em tais casos, seria devido, quando muito, multa de mora pelo atraso no recolhimento do imposto.

Defende em relação à **inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS com base em Decreto, faz referência ao Tema 456 do STF**. Registra a impossibilidade de exigência de

recolhimento do imposto de forma antecipada com base em exclusiva disposição no RICMS, como se pretende no caso, tema 456, de repercussão geral, tratado pelo STF em março de 2021, conforme ementa de Recurso extraordinário que reproduz, mesmo entendimento firmado pelo STJ no REsp 1130023/RS, também reproduzida.

Finalizou concluindo, requerendo a admissibilidade e provimento do Recurso Voluntário para reconhecer a nulidade/improcedência da exigência fiscal. Pugna para que as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome dos patronos da empresa autuada.

É o relatório.

VOTO

O apelo recursal apresentado tempestivamente conhecido por estar regulamente previsto do RPAF, visando modificar a decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração devido à lavratura por “*Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria*”, no valor de R\$ 71.158,42.

A decisão de piso confirma a autuação, mantendo em sua totalidade, dizendo que a alegação do recorrente não se confirma relativa à posterior saída da mercadoria corretamente tributada, que o contribuinte não comprovou ter recolhido o imposto devido tanto antecipadamente como também posteriormente e, caso, tenha feito, o autuado tem o procedimento de solicitar, mediante pedido de resarcimento de eventual indevido pagamento do imposto relativo às mercadorias objeto da autuação, também entenderam pela procedência da autuação por ter decisão similar à autuação, no qual afastou a nulidade suscitada.

Nesta fase recursal, os advogados da ora recorrente, repete as mesmas razões da impugnação, misturando os fatos argumentativos com nulidade e improcedência (parte do mérito) do Auto de Infração:

- Suscitada nulidade material do Auto de Infração devido ao erro da base de cálculo e erro na apuração, pois disse que consta ICMS recolhido na etapa de comercialização. Aponta vício na indicação dos valores a recolher, sendo que a pretensão de imputar valores a título de ICMS antecipado sem deduzir/observar que todo o ICMS fora recolhido. Suscita ofensa à liquidez e certeza;
- Alega improcedência da exigência fiscal devido à comprovação de demonstração do pagamento do principal objeto da autuação na posterior comercialização da mercadoria;
- Defende em relação à constitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS com base em Decreto, faz referência ao Tema 456 do STF, onde registrou a impossibilidade de exigência de recolhimento do imposto de forma antecipada com base em exclusiva disposição no RICMS.

Para o pedido de nulidade do Auto de Infração (*erro da base de cálculo e erro na apuração, pois disse que consta ICMS recolhido na etapa de comercialização*), ao consultar os dados dos autos, não encontrei nenhuma nulidade, conforme alegado pelo recorrente, pois constatei que a autuação está conforme o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados, sendo que a lavratura foi devidamente cumprida o disposto no art. 142 do CTN, sendo confirmado através dos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento, está claramente descrita a imputação, determinando segurança, tipificação e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma regulamentar e com os requisitos legais, bem como identificado o infrator, assim não haver vício a macular em análise, entendo negada a nulidade apontada.

Na alegação de *improcedência por ter feito pagamento posteriormente a comercialização da*

mercadoria, destaco que a autuação foi lavrada em razão do não cumprimento da obrigação de recolher o ICMS devido pela operação na entrada da primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria no território baiano, em face do remetente não ter retido/recolhido o tributo na saída da mercadoria do seu estabelecimento.

Aponto que mesmo que se confirme o pagamento do imposto reclamado, sendo que o imposto quando da saída da mercadoria do estabelecimento autuado e destinatário, vejo que a documentação apresentada e compulsando os elementos de prova, constatei que não pode confundir o fato gerador da antecipação tributária exigida com a posterior saída da mercadoria, pois cumprindo-se a obrigação tributária devida na operação autuada, encerra-se a fase de tributação, sabe-se que a posterior saída da mercadoria deve ocorrer sem tributação e sendo um tributo em que as providências de apuração do periódico imposto é feita pelo contribuinte, caso provoque eventual *bis in idem*, deverá pedir o resarcimento do indébito via específico processo administrativo aportando os pertinentes elementos documentais de prova, não se permitindo qualquer compensação no PAF em apreço, até porque não há nos autos provas que o alegado posterior recolhimento corresponda ao valor autuado.

Portanto, o pagamento é feito por antecipação no momento da entrada, pois as mercadorias são bebidas, conforme o Protocolo ICMS 11/91, no qual não houve a antecipação, tendo subsidiado a autuação de acordo com o art. 8º da Lei Baiana, não sendo o caso de pagamento após a venda da mercadoria.

Assinalo também equívoco do recorrente por parte do DANFE da Nota Fiscal-e nº 954123, pois pode verificar que ser correta apuração do imposto exigido devido à demonstração da memória de cálculo da autuada/recorrente, indicando que a base de cálculo da ST foi obtida somando-se ao valor consignado na NF-e que acoberta a operação, a parcela dos encargos transferíveis ao destinatário autuado, acrescido da MVA de 197,60%, exposta no Anexo 1 do RICMS-BA.

No argumento de constitucionalidade da cobrança antecipada (*referência ao Tema 456 do STF, onde registrou a impossibilidade de exigência de recolhimento do imposto de forma antecipada com base em exclusiva disposição no RICMS*), deixo de analisar por não existir competência de minha parte como julgador ou mesmo dos órgãos administrativos, conforme o Art. 167 do RPAF, assim por falta de previsão legal, imposta restar prejudicado.

Sem mais delongas, voto NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

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 272466.0201/21-9, lavrado contra AMBEV S.A. (CIA. DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 71.158,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS