

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0055/23-8
RECORRENTE - AMBEV S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0053-02/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0227-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS O IMPOSTO. A Lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, 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 energéticas, 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 interposto contra decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através de Acórdão JJF nº 0053-02/24-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/09/2023, composto por uma única infração, pela constatação a seguir:

Infração 01 – 007.002.002. 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. **Valor:** R\$ 552.164,86. **Período:** janeiro 2019 a dezembro 2020. Enquadramento legal: Art. 8º, II da Lei 7014/96 C/C art. 289, do RICMS/BA. **Multa:** 60%, art. 42, II, “e” da Lei 7014/96

A referida JJF exarou decisão pela Procedência da autuação a seguir transcrita:

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz uma só infração à legislação tributária, tipificada pelo código fiscal **007.002.002 – Retenção e recolhimento a menos de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia, relativas à bebida energética “Fusion”.**

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. 23-25, 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 diversos dispositivos a respeito contidos no RPAF; c) 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. 07-22), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise. Assim, por não constatar a iliquidez alegada, afasto a nulidade suscitada,

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).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso de regular ferramenta fiscal, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre de depuração dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

Tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 07-22), cujas planilhas, em formato PDF e Excel, analiticamente identifica: Período, NF, data de emissão, número, chave de acesso, descrição merc., quantidade, CFOP, vlr item, BC ICMS, IPI, VllcmsST, alíquotas, VIBcSt, VllcmsSt, MVA %, Pauta, VIBcStAud, VICreIcms, VllcmsStAud, DifStAud.

Como visto no relatório, sem objetivamente contestar os dados da autuação, o representante do autuado impugnou o Auto de Infração, alegando: a) Inexistência de base legal para apuração pretendida pela fiscalização (híbrida, por MVA ou Pauta Fiscal, o que for maior), pois o cálculo pela MVA só deve ser usado na ausência de preço final de venda pelo varejista, já incluído todas as etapas da cadeia produtiva e a Bahia não trata da apuração por MVA no inciso I do § 6º do art. 23 da Lei 7014/96, e que os autuantes interpretaram de modo extensivo o citado dispositivo, contrariando o § 7º do mesmo art. 23, majorando a carga tributária; b) Erro de procedimento fiscal, pois os autuantes não consideraram a parcela do FECOP_ST no cálculo do valor “supostamente devido”.

Ao caso, e para encaminhar sua resolução, com meus destaques, cabe:

Lei 7014/96:

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.

...

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”.

Registre-se que a mercadoria objeto da exação é a bebida energética (Fusion), NCM 2202.9000/2202.9900, que consta nos itens 3.10 e 3.11, do Anexo I do RICMS/BA, que elenca as mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação tributária, informando o valor da MVA a ser adotada nas operações de saídas internas.

A impugnação centra argumento na ilegalidade da aplicação da MVA, por entender que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de substituição tributária “para frente”, é o preço fixado por meio de pauta fiscal nos termos previstos no artigo 8º, § 6º da LC 87/96 (Lei Kandir).

Sem embargo, diferentemente do entendimento do Impugnante, a lei baiana do ICMS se harmoniza com o texto do art. 8º, inciso II da LC 87/96, in verbis:

LC 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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.

Portanto, a legislação estadual, especialmente o artigo 23, § 6º I da Lei nº 7.014/96, determina expressamente, que deve ser utilizada a MVA sempre que o valor resultante seja superior ao preço de pauta, quando houver pauta fiscal fixando a base de cálculo da tributação, pois, sendo a base de cálculo calculada com a Margem de Valor Agregado – MVA menor que o preço de pauta fixado para a mercadoria, o preço de pauta é que constituirá a base de cálculo para a sua tributação.

É que a LC 87/96, no artigo 8º, prescreve as regras para Estados e o Distrito Federal, no exercício de competência tributária, definam a base de cálculo do ICMS a ser cobrado nas operações sujeitas à substituição tributária. O inciso II, indica a formatação da base de cálculo de ICMS para o contribuinte substituto calcular, reter e recolher o imposto devido pelos contribuintes substituídos e relativo às operações subsequentes.

Ora, na Impugnação não se questiona o instituto da substituição tributária, mas apenas a base de cálculo utilizada no procedimento fiscal visando homologar o prévio cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. Ocorre que, harmonizada com o regramento indicado na LC 87/96, a regra de base de cálculo para as operações internas no Estado da Bahia, estão estabelecidas na Lei nº 7014/96 (art. 23, II), que instituiu o ICMS, não havendo ilegalidade no procedimento da fiscalização.

No que diz respeito à referência do Impugnante entendendo que a LC 87/96 também estabelece a utilização do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (art. 8º, § 3º), observa-se que tal referência foi recepcionada na Bahia pelo art. 23, § 3º da Lei 7.014/96, 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 estão sujeitas à utilização do preço final a consumidor, e a bebida energética “Fusion”, objeto da autuação não consta nesse rol dos produtos/mercadorias elencados.

Portanto, o contribuinte autuado devia ter estado alerta que no período dos fatos geradores objeto da autuação e relativos ao produto “Fusion”, o cálculo, retenção e recolhimento do ICMS ST deveria ter ocorrido 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.

Ora, no procedimento fiscal visando homologar o cumprimento da obrigação tributária relativa ao produto “Fusion”, as autoridades fiscais autuantes apuraram o ICMS ST da forma prevista na legislação baiana. É o que se vê no demonstrativo suporte (fls. 07 a 22), descabendo, portanto, as alegações defensivas de que a apuração do imposto foi realizada de forma incorreta.

Ressalto que esta mesma matéria não é novel no âmbito deste CONSEF. Foi apreciada no Acórdão CJF 0214-12/19. E, com o mesmo produto, contra o mesmo sujeito passivo, foi tratada no Acórdão JJP nº 0139-01/21-VD, referendado pela instância superior deste CONSEF, com o Acórdão CJF nº 0238-12/22-VD.

Sem sentido a alegação de desconsideração da parcela do FECOP_ST no cálculo da exação pelo procedimento fiscal, vez que no demonstrativo suporte da mídia CD de fl. 22 (em formato Excel), tais parcelas constam na Coluna “AD”.

Desta forma, não vendo nada que desabone a autuação, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento de fls. 07 a 22, que é parte integrante do CD/Mídia à fl. 22, tenho a infração como subsistente.

Quanto ao questionamento sobre a legalidade da legislação estadual aplicada, saliento que tendo em vista a unicidade de jurisdição outorgada pelo Direito brasileiro ao Poder Judiciário, o questionamento não pode ser apreciado em foro administrativo (RPAF: art. 167, I e II).

Por fim, menciono que ainda que as intimações cerca do PAF devam seguir a forma indicada nos artigos 108 e 109 do RPAF, nada impede sejam encaminhadas cópias ao patrono do sujeito passivo, como solicitado.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão acima proferida, o sujeito passivo protocolou Recurso Voluntário às fls. 83 a 92, frente e verso.

Traz a confirmação que o referido recurso é tempestivo e faz uma síntese dos fatos. A defesa

alega que a fiscalização interpretou incorretamente a legislação, majorando indevidamente a carga tributária. Alega-se inexistência de base legal para a apuração considerada e caráter confiscatório e irreal do procedimento. Argumenta-se que:

- a) A fixação da base de cálculo é matéria reservada a Lei Complementar, não podendo ser alterada por ato infralegal do Estado da Bahia.
- b) A Lei Complementar nº 87/96 estabelece uma ordem para apuração da base de cálculo do ICMS-ST em operações subsequentes que não permite a escolha do maior valor entre dois critérios.
- c) Escolhido um critério (pauta fiscal), este deve ser exclusivo, não podendo ser combinado com MVA.
- d) O inciso I, do § 6º, do art. 23 da Lei nº 7014/96 não autoriza a utilização do maior valor entre dois regimes de apuração.

Adiciona que: *“Some-se a tal fato, e como evidência da impertinência do lançamento fiscal, 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 FUSION PET 1L, em janeiro de 2019, representaria o valor de mercado de R\$ 10,89 (para a nota fiscal nº 147848 a base de cálculo considerada pela fiscalização foi de R\$ 117.609,692, que dividido por 1.800 caixas de 6 unidades, representa o valor unitário de R\$ 10,89). Valor este superior a pauta fiscal do Estado da Bahia atualmente vigente (R\$ 6,89), e após passados mais de cinco anos do fato gerador!!!”*

Nulidade da Exigência Fiscal. Fiscalização Deixou de Deduzir a Parcela do FECOP das Operações autuadas.

Afirma que a fiscalização incorreu em erro ao não considerar a parcela do FECOP-ST no cálculo do valor supostamente devido. Este imposto foi destacado na nota fiscal e declarado de forma integrada na obrigação acessória, mas foi ignorado na apuração pela autoridade fiscal. O manual do SPED Fiscal prevê a integração do ICMS-ST e do FECOP-ST, determinando que o valor do ICMS-ST deve incluir o FECOP-ST.

Contrariamente ao apontado no auto de infração, o ICMS-ST foi recolhido integralmente, considerando o valor do FECOP-ST. A falha da fiscalização ao desconsiderar o FECOP destacado nos documentos fiscais evidencia a imprecisão da acusação.

Da violação à LC nº 87/1996 e à Lei Estadual nº 7.014/96. Impossibilidade de se utilizar de sistema híbrido e para impor relação alternativa-cumulativa entre o Pauta e a MVA.

A recorrente argumenta que a autuação é nula e ilegal, necessitando de cancelamento. A Constituição Federal (CRFB/88) estabelece que a base de cálculo de impostos deve ser definida por lei complementar (art. 146, III, “a”) e que a substituição tributária para ICMS deve ser regulamentada por lei complementar (art. 155, § 2º, XII, “b” e “i”).

A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) determina a ordem de apuração da base de cálculo do ICMS-ST: **i)** Valor da operação fixado por órgão público; **ii)** Na ausência desse valor: **a)** Preço sugerido pelo fabricante, **b)** Valor calculado sobre a margem de valor agregado (MVA) e **c)** Preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) como substitutivo da MVA.

Aduz que a fiscalização adotou um critério híbrido, combinando pauta fiscal e MVA, o que é ilegal e não previsto pela legislação. A opção pelo critério de pauta exclui a possibilidade de uso da MVA. A adoção de critérios híbridos infringe a LC nº 87/1996 e a Lei Estadual nº 7.014/96.

Ilegalidade na interpretação extensiva do § 6º, do Art. 23 da Lei Estadual nº 7.014/96 para majorar a carga tributária.

Acrescenta o sujeito passivo que, a interpretação adotada no julgamento administrativo recorrente considera que o § 6º, do Art. 23 da Lei Estadual nº 7.014/96 permite um critério híbrido para a apuração do ICMS ST. No entanto, essa interpretação apresenta duas principais ilegalidades:

(i) inova indevidamente no ordenamento jurídico, sem previsão legal, e (ii) contraria diretamente o art. 8º da LC nº 87/1996 e o § 7º, do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.014/96.

A lei não permite discricionariedade fiscal na escolha do critério de base de cálculo do ICMS-ST, estabelecendo que a pauta fiscal substitui o critério da MVA. A interpretação fiscal que busca tributar pelo maior valor entre pauta fiscal e MVA é errônea, conforme o dispositivo:

“§ 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;”

Este dispositivo não invalida o § 7º do artigo 23, que trata da substituição do critério MVA quando houver preço fixado pela autoridade fazendária. A interpretação extensiva do § 6º pela fiscalização, buscando aumentar a carga tributária, contraria essa disposição.

A fiscalização, ao sugerir um critério híbrido de maior valor tributário, amplia indevidamente a lei, o que torna o auto de infração nulo e ilegal, sem suporte na Lei Complementar ou na Lei Estadual. Essa prática também invade competência reservada à Lei Complementar, violando princípios de segurança jurídica, boa-fé objetiva e proibição de comportamento contraditório.

Adiciona sobre a violação à segurança jurídica e à isonomia. Finaliza afirmando do caráter confiscatório da autuação fiscal e dos valores irreais praticados pelo estado na composição da base de cálculo.

Por fim, requer o conhecimento e admissibilidade da presente peça recursal e que seja declarado nulo/improcedente o auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, inciso I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A 2ª JF proferiu Acórdão de nº 0053-02/24-VD, julgou Procedente o Auto de Infração em lide.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal, boa-fé objetiva, segurança jurídica e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Quanto ao mérito, o sujeito passivo é acusado do recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Mais especificamente, o auto de infração trata sobre o produto “FUSION” que é um energético. Este produto consta no Anexo I do RICMS/BA nos anos de 2019 e 2020 (período fiscalizado) nos itens 3.13 e 3.14, a depender do volume da embalagem, para o ano de 2019 e nos itens 3.12 e 3.13, também a depender do volume da embalagem, para o ano de 2020. Neste sentido, não há discussão quanto ao fato de o produto ser substituído.

O enquadramento legal que trata sobre a incidência da Margem de Valor Agregado (MVA) são os Arts. 8º, II e 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 8. 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:

(...)

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.

(...)

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.”

Pode-se extrair, conforme o trecho destacado acima, que a prevalência é da aplicação da MVA, EXCETO quando a base de cálculo resultante da aplicação deste percentual (MVA) seja inferior ao preço de pauta.

Nesta situação, restou claro através dos demonstrativos de fls. 7 a 21, que a incidência do MVA é superior se comparado à pauta. Prevalecendo a cobrança de acordo com o percentual da MVA indicado no Anexo I do RICMS/BA.

Sobre a afirmação do recorrente no seu Recurso Voluntário de que: “(...) *para fins do lançamento tributário, a autoridade fiscal não considerou o valor do FECOP destacado na Nota, e informado na EFD na mesma linha do ICMS-ST, apesar de destacado na nota fiscal em campo específico, e declarado de forma integrada na obrigação acessória*”. No entanto, apesar da afirmação destacada, nada traz aos autos para confirmar tal destaque e que não tenha sido considerado pelo autuante o valor destacado do Fundo Estadual de Combate à Pobreza. Não conseguindo trazer provas, seja através de demonstrativos, que consiga elidir, parcial ou total, a infração.

Destaco que esta CJF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 167, I e III do RPAF/99 e art. 125, I e II do COTEB.

Pelo 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 206973.0055/23-8, lavrado contra AMBEV S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 552.164,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS