

**PROCESSO** - A. I. N° 206973.0049/23-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AMBEV S.A.  
**RECORRIDOS** - AMBEV S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0088-01/24-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 21.11.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0282-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO 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. Correta a decisão que reduziu o lançamento, acolhendo informação fiscal dos autuantes indicando erro no cálculo da autuação. Decisão recorrida mantida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interposto(s) em face do Acórdão nº 0088-01/24-VD proferido pela 1ª JFJ deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 29/08/2023 no valor histórico de R\$ 2.155.797,88, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

***Infração 01 – 007.002.003** – 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.*

*O energético RED BULL é adquirido da empresa Red Bull do Brasil LTDA, em SC, o ICMS-ST foi recolhido na entrada e depois utilizado como crédito, conforme prevê o DECRETO N° 13.780 DE 16 DE MARÇO DE 2012:*

*Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.*

*No entanto, a filial baiana está deixando de reter e recolher o ICMS-ST na condição de responsável legal em operações internas subsequentes.*

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 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 realizadas para contribuintes localizados neste Estado do produto Red Bull.

Foi mencionado, ainda, no texto da infração que o energético acima mencionado foi adquirido da empresa Red Bull do Brasil LTDA, em SC, que o ICMS-ST foi recolhido na entrada e depois utilizado como crédito, mas que a filial baiana deixou de reter e recolher o ICMS-ST na condição de responsável legal em operações internas subsequentes, conforme dispõe o art. 291, do RICMS/2012:

*Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.*

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 energética (Red Bull), que consta 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 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 subseqüentes.

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.

Dessa forma é que, no período fiscalizado, na comercialização interna do Red Bull, deveria o autuado ter procedido a retenção e o recolhimento do imposto, com aplicação da MVA, nas situações em 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, entretanto reconheceram que assiste razão ao autuado, em relação ao cálculo do produto RED BULL BR LATA 250ML FOUR PACK NPAL, código 7539531.

O equívoco consistiu quando na ação fiscal os autuantes consideraram 24 unidades ao invés de 4 unidades por embalagem. Ou seja, no cálculo do demonstrativo original, a coluna PAUTA informa R\$ 164,40, quando esta era a pauta para 24 unidades (6,85\*24).

Dessa forma, por ocasião da informação fiscal, os autuantes corrigiram o valor da PAUTA, para este item, de R\$ 164,40 para R\$ 27,40 (6,85\*4), apresentado novo demonstrativo (fls. 54 a 56), após o recálculo, culminando com a redução do valor a ser exigido para R\$ 760.703,62, com o que concordo.

Saliento que todos os exemplos trazidos na DEFESA como cobrança indevida, tanto na citação do produto RED BULL 250ml (fl. 22v e fl. 23), quanto no quadro apresentado à fl. 24, são referentes ao produto com código 7539531, ou seja, exatamente o produto para o qual foi constatado o equívoco na indicação da PAUTA, e foi corrigido pelos autuantes, no demonstrativo acima mencionado.

Vale ainda registrar, que o autuado foi cientificado da informação fiscal proferida, bem como dos novos demonstrativos anexados pelos autuantes, conforme DT-e à fl. 58, porém não se manifestou a respeito, o que implica em sua concordância tácita com a retificação efetuada.

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 EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 760.703,62, de acordo com o demonstrativo às fls. 54 a 56.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma que a autuação é marcada pelo descumprimento da reserva de Lei Complementar prevista nos artigos 146, III e 155, § 2º, XII da CF/88, e afronta § 6º, do artigo 8 da LC nº 87/96, os quais estabelecem a adoção da Pauta Fiscal em substituição ao critério de apuração por margem de agregação (MVA), e o caráter confiscatório da base de cálculo adotada pelo Estado, sendo que esta matéria já teria sido abordada pelo Tribunal de Justiça do Piauí (Apelação Cível nº 2013.0001.002754-1), pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Apelação Cível nº 20100110855754APC), pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco (Sentença no Mandado de Segurança nº 0042412-17.2008.8.17.0001), e pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Sentença na Ação Anulatória nº 8168845-69.2022.8.05.0001), no sentido de que uma vez fixado o critério de apuração pela Pauta Fiscal/PMPF não pode o Estado estabelecer critérios alternativos por ato infralegal.

Sustenta que o lançamento reflete uma clara inconstitucionalidade formal, por violação à reserva de Lei Complementar prevista no artigo 146, III, “a” e 155, § 2º, XII da CF/88, pois, ao tratar da base de cálculo do ICMS-ST em contrariedade à sistemática do artigo 8º, § 6º da LC 87/96, viola a reserva de lei complementar, e invade indevidamente a competência constitucionalmente estabelecida.



Discorre sobre a impossibilidade de utilizar sistema híbrido/alternativo de pauta e MVA, devendo a adoção da Pauta Fiscal se dar de forma exclusiva e substitutiva, mas nunca cumulativa, nos termos do art. 8º, II e § 6º da LC nº 87/1996, sendo que esta determinação, estabelecida em Lei Complementar de observância obrigatória, não pode ser alterada pelos Estados.

Defende que o art. 23, § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96 autorizou a substituição do critério da MVA pelo critério de Pauta e, nesse contexto, o Estado adotou expressamente a Pauta Fiscal como regra geral, de modo que é o critério único e exclusivo de apuração do preço presumido das operações subsequentes no regime de substituição tributária progressiva.

Sustenta que a legislação não outorga à Administração Pública qualquer liberalidade quanto à determinação do critério aplicável à determinação da base de cálculo do ICMS-ST de modo que, embora a princípio seja facultado ao ente tributante a escolha do critério que deseja, a opção pela Pauta é irretratável, não podendo o Estado, por meio de ato infralegal, criar combinação entre os critérios a partir do maior valor tributário, pois, além de confiscatório, constitui critério híbrido que inova no ordenamento jurídico à margem da legislação.

Ressalta ainda a ilegalidade na interpretação extensiva do § 6º, do Art. 23 da Lei Estadual nº 7.014/96 para majorar a carga tributária porque inova no ordenamento jurídico e contraria frontalmente o art. 8º da LC nº 87/1996 e o § 7º, do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.014/96, uma vez que a lei não abre espaço para discricionariedade do Fisco. Diz ainda que o lançamento viola os princípios da segurança jurídica e da isonomia.

Conclui requerendo o provimento do recurso para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da autuação.

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

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 31/10/2024. Compareceu(ram) o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Maria Teresa Bastos Laet, OAB/PE 64.793.

## VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

A matéria em discussão nestes autos não é nova nesta Câmara. Com efeito, o Auto de Infração nº 206973.0016/21-6 trouxe discussão semelhante em relação às operações com “Gatorade”. Naquela oportunidade, proferi o seguinte voto, acolhido por unanimidade (Acórdão CJP nº 0235-11/22-VD):

“[...]”

*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.”*

Entendo que o mesmo raciocínio se aplica ao presente caso, pois, novamente, o que se extrai da pretensão recursal é a irresignação com dispositivos da legislação estadual, cuja aplicação não pode ser afastada por este Conselho.

Ademais, registro que a jurisprudência deste Conselho tem reiterado sua posição pela manutenção dos lançamentos cujo cálculo do imposto devido a título de substituição tributária observa o regramento contido no artigo 23, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96, como se pode verificar nos Acórdãos CJFs nºs 0328-11/20-VD, 0398-12/21-VD, 0227-12/24-VD e 0231-12/24-VD, por exemplo, todos referentes a autuações lavradas contra a recorrente.

Em relação ao Recurso de Ofício, também compreendo que não merece prosperar. A Decisão recorrida esclarece, sem margem para dúvidas, que a redução promovida em sede de informação fiscal está correta, considerando a constatação de equívoco no cálculo quanto à unidade de medida aplicada.

Diante do exposto NEGOU PROVIMENTO aos Recursos Voluntários e de Ofício apresentados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0049/23-8**, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 760.703,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS