

A. I. Nº - 206973.0055/23-8
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTES - IVANA MARIA MELO BARBOSA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/03/2024

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0053-02/24-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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/09/2023, exige ICMS no valor histórico de R\$552.164,86, em decorrência da infração abaixo:

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.

“Calculou o ICMS-ST com base na pauta fiscal. Contudo, para bebidas energéticas (é o caso de FUSION) e isotônicas 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)”. Tudo conforme DEMONSTRATIVO analítico – ICMS ST retido a menor, parte integrante e inseparável deste Auto de Infração”.

O contribuinte impugnou o lançamento às fls. 33-40-v. Após tratar da tempestividade e descrever os fatos, diz tratar-se de imposição decorrente de suposto recolhimento a menor do ICMS-ST em face das operações autuadas adotarem o preço de pauta fiscal estabelecido pela Bahia para fins de apuração da base de cálculo do imposto, enquanto que o fisco entende que a base de cálculo seria o maior valor entre a apuração por pauta fiscal e MVA.

Ou seja, a fiscalização, partindo da conjugação de dois critérios (Pauta e MVA), pretende alterar o critério de apuração do imposto devido, e majorar indevidamente a carga tributária das operações autuadas. Contudo, tal procedimento não possui respaldo legal, e finda por impor uma base de cálculo fundada em valores irreais e confiscatórios, além de incompatíveis com as mercadorias comercializadas, de modo que, seja pela nulidade do lançamento fiscal, seja por inexistir base legal a legitimar a apuração da fiscalização, seja, ainda, pelo caráter confiscatório e irreal que tal procedimento acarreta, cabe o cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista os seguintes fundamentos:

- a) O art. 146, III, “a”, da CF/88 determina que a fixação da base de cálculo é matéria reservada a Lei Complementar, e não autoriza à Bahia alterar por ato infralegal o critério previsto para apuração do ICMS-ST;
- b) A ordem estabelecida pela LC 87/96 para apuração da base de cálculo do ICMS-ST em operações “subsequentes” é a seguinte: (1) valor da operação fixado por órgão público competente; (2) se não houver este valor: (2.1) o preço sugerido pelo fabricante ou (2.2.a) o valor calculado sobre a MVA; por fim, (2.2.b) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) no lugar da MVA, isto é, de forma exclusiva e substitutiva;
- c) Embora seja facultado ao ente tributante a escolha do critério, uma vez realizada a opção pela legislação estadual, esta não pode ser alterada, pois o critério de Pauta é um critério substitutivo (não alternativo) da MVA – a adoção da Pauta exclui a possibilidade de utilização da MVA, e;
- d) O inciso I do § 6º do art. 23 da Lei 7014/96, não autoriza a fiscalização utilizar o maior valor tributário entre os dois regimes de substituição.

3. DO DIREITO. INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

3.1. Nulidade da Exigência Fiscal. Fiscalização deixou de deduzir a Parcela do FECOP das operações autuadas.

Diz que analisando o conjunto das operações autuadas, observa que parte das divergências apontadas decorre do erro do procedimento fiscal que deixou de considerar a parcela do FECOP ST no cálculo do valor supostamente devido.

Ou seja, parcela do ICMS ST apontado como supostamente não recolhido pela fiscalização trata-se, em verdade, do “FECEP” destacado na nota, e recolhido em conjunto com o ICMS ST, procedimento que diz previsto no manual do SPED Fiscal, conforme plotagem abaixo:

REGISTRO C190: REGISTRO ANALITICO DO DOCUMENTO (CODIGO 01, 1B, 04, 55 e 65)

Este registro tem por objetivo representar a escrituração dos documentos fiscais totalizados por CST, CFOP e Aliquota de ICMS.

Validação do Registro: não podem ser informados dois ou mais registros com a mesma combinação de valores dos campos: CST_ICMS, CFOP e ALIQ_ICMS. A combinação dos valores dos campos CST_ICMS, CFOP e ALIQ_ICMS devem existir no respectivo registro de itens do C170, quando este registro for exigido.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Entr	Saida
01	REG	Texto fixo contendo "C190"	C	004	-	O	O
02	CST_ICMS	Código da Situação Tributária, conforme a Tabela indicada no item 4.3.1	N	003*	-	O	O
03	CFOP	Código Fiscal de Operação e Prestação do agrupamento de itens	N	004*	-	O	O
04	ALIQ_ICMS	Aliquota do ICMS	N	006	02	OC	OC
05	VL_OPR	Valor da operação na combinação de CST_ICMS, CFOP e aliquota do ICMS, correspondente ao somatório do valor das mercadorias, despesas acessórias (frete, seguros e outras despesas acessórias), ICMS ST, FCP ST e IPL	N	-	02	O	O
06	VL_BC_ICMS	Parcela correspondente ao "Valor da base de cálculo do ICMS" referente à combinação de CST_ICMS, CFOP e aliquota do ICMS.	N	-	02	O	O
07	VL_ICMS	Parcela correspondente ao "Valor do ICMS", incluindo o FCP, quando aplicável, referente à combinação de CST_ICMS, CFOP e aliquota do ICMS.	N	-	02	O	O
08	VL_BC_ICMS_ST	Parcela correspondente ao "Valor da base de cálculo do ICMS" da substituição tributária referente à combinação de CST_ICMS, CFOP e aliquota do ICMS.	N	-	02	O	O
09	VL_ICMS_ST	Parcela correspondente ao valor creditado/debitado do ICMS da substituição tributária, incluindo o FCP_ST, quando aplicável, referente à combinação de CST_ICMS, CFOP, e aliquota do ICMS.	N	-	02	O	O

Observa que, segundo consta no Campo 09 do manual supra colacionado, o Valor_ICMS_ST deve ser a “parcela correspondente ao valor creditado/debitado do ICMS substituição tributária, incluindo o FCP_ST, quando aplicável...”. Desse modo, nota-se que o manual é expresso em determinar o lançamento do valor do ICMS-ST da NF adicionado do FECOP-ST, de modo a não haver dúvidas de que o procedimento adotado deve ser este. Assim, diferentemente do que fora apontado no auto de infração, afirma ter havido recolhimento integral do ICMS ST.

Seguindo, diz inexistir falta de recolhimento do tributo, e a fiscalização incorreu em equívoco no procedimento fiscal, maculando de nulidade o lançamento.

Assim, evidenciado o vício de apuração, uma vez que não considerou os valores de FECOP destacados nos documentos fiscais, comprova-se a imprecisão da acusação fiscal. Nula, portanto, está a infração consignada no lançamento fiscal, pois, pelas razões suscitadas, não há dúvidas quanto à iliquidez do lançamento fiscal e, por isso, deve ser julgado nulo.

3.2 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.

Afirma que CRFB/88 estabelece, no que diz respeito ao caso em apreço, dupla reserva de lei complementar: por um lado, o **art. 146, III, “a”**, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais concernentes à base de cálculo dos impostos; por outro, o **art. 155, §2º, XII, “b” e “i”**, expressamente condiciona a utilização sistemática de substituição tributária para fins de cobrança do ICMS à devida regulamentação da matéria por lei complementar.

De modo a disciplinar os critérios para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, os quais deverão ser, por óbvio, necessariamente cumpridos tanto pelo contribuinte como pela Fiscalização, a **LC nº 87/1996** (Lei Kandir) estabeleceu, em seu art. 8º, a observância à seguinte ordem: **(I)** primeiro, o valor da operação fixado por órgão público competente; segundo, se não houver este valor, a lei poderá estabelecer como base de cálculo **(II)** o preço sugerido pelo fabricante ou **(III)** o valor calculado sobre a margem de valor agregado (MVA); por fim, **(IV)** o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) no lugar da MVA, isto é, **de forma exclusiva e substitutiva**.

Reproduzindo excerto de doutrina, diz que **a adoção da pauta fiscal no lugar da MVA deve se dar de forma exclusiva e substitutiva, mas nunca cumulativa**, consoante exegese do art. 8º, II e § 6º da LC nº 87/1996.

Frisa que tal determinação não está sujeita à alteração pelos Estados, haja vista a rigidez da relação dos critérios preconizada pelo art. 8º da LC nº 87/1996, de modo que a sistemática de apuração estabelecida por lei complementar impõe-se como de observância obrigatória a todos os entes tributantes e subordina as ordens jurídicas parciais.

Assim, o Estado deve observar a ordem subsidiária do art. 8º da LC nº 87/1996. Na impossibilidade de apuração pelos dois primeiros critérios, o ente poderá realizar uma escolha entre a pauta fiscal e a MVA. Trata-se de uma escolha **substitutiva e exclusiva**, isto é, **escolher um critério implica, necessariamente, em preterir o outro**. O esquema abaixo sintetiza a sistemática ora em comento:

O reproduzindo, afirma que o art. 23, § 7º, da Lei 7014/96 autorizou a substituição do critério de Pauta adotado como regra geral para as operações autuadas, substituindo o critério da MVA, como único e exclusivo para apuração do preço presumido das operações subsequentes no regime de substituição tributária progressiva.

Entende, em síntese, que sempre que houver pauta fiscal, ela deverá ser o critério exclusivo para fins de cálculo do ICMS-ST devido. Entretanto, apesar da sistemática disposta pela CF/88, Lei Kandir e art. 23, § 7º da Lei 7014/96, sobreveio o lançamento fiscal contraditado, que se propõe a instituir um critério híbrido para a apuração do *quantum* de ICMS-ST devido, pautado na inaplicabilidade da pauta fiscal aos casos em que a apuração pelo regime de MVA proporcione um maior valor tributável.

Como visto, para a comercialização de bebidas, considerando-se a inexistência de preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou de preço sugerido pelo fabricante para venda, de modo que a apuração da base de cálculo do ICMS-ST deveria seguir o critério da MVA **ou** da pauta fiscal, **aplicando necessariamente apenas um deles, o que não foi observado pela autoridade fiscal**.

Esclarece que, muito embora a opção pela Pauta **ou** pela MVA esteja no campo de discricionariedade dos Estados, **não há qualquer liberalidade no tocante à ordem ou à relação entre os critérios, pois a LC nº 87/1996 não** faculta irrestritamente a utilização conjunta da MVA e de Pauta. Ao revés, faculta-se tão somente a opção por um **ou** por outro critério, que deverá se dar de forma substitutiva e exclusiva.

Em outras palavras, diz que embora a princípio fosse facultado ao ente tributante a escolha de qual critério desejava se valer para a apuração do imposto devido nas operações subsequentes, a opção pelo Pauta revela-se **irretratável** e, realizada, sua observância torna-se **obrigatória**, sendo vedado ao Fisco promover a alternância ou a concomitância de critérios mediante sua conveniência para maior arrecadação, não havendo possibilidade de os critérios estabelecidos serem alterados ou de novos critérios serem criados pelos Estados, seja por meio do Poder Legislativo, seja por meio do Poder Executivo. Aliás, diversos Tribunais pátrios já se manifestaram nesse sentido, como, v.g., o TJPI e TJDF, conforme os excertos de decisões reproduzidos.

Seguindo, diz que não apenas inexiste liberalidade para a Administração Tributária escolher o critério de apuração da BC do ICMS-ST, como também jamais poderia o Estado, por meio de ato infralegal ter criado combinação do critério de Pauta Fiscal com a MVA mediante a apuração pelo maior valor tributário, pois, além do caráter confiscatório, se trata de critério híbrido que inova no ordenamento jurídico, à margem da LC nº 87/1996 e da Lei nº 7.014/96.

É que, tal como exposto, o Estado da Bahia já havia fixado a aplicação da Pauta para o mercado do qual a autora participa. Mas, não apenas: é inegável que a legislação pertinente não prevê a conjugação dos critérios da pauta e da margem de valor agregado. Pelo contrário, reproduzindo o § 7º, do art. 23, da Lei 7014/96, ela é expressa ao estabelecer que um substitui o outro! **Não é Pauta + MVA, mas Pauta em integral substituição à MVA.**

Ademais, vale lembrar, “os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo”, de modo que “o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional”, conforme restou assentado pelo Pretório Excelso na ADI nº 4.628, que entende vedar a utilização de critérios híbridos, como é a pretensão da autuação, razão pela qual requer o seu cancelamento.

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

Fala que a interpretação sustentada no lançamento fiscal é de que o §6º do Art. 23 da Lei Estadual nº 7.014/96 autoriza a adoção de um critério híbrido para apuração do ICMS ST. Contudo, tal orientação é marcada por duas principais ilegalidades, eis que: (I) inova no ordenamento jurídico, tendo em vista que não há previsão legal para a sistemática de pretendida e (II) contraria frontalmente o art. 8º da LC nº 87/1996 e o §7º do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Isso porque a lei não deixa espaço para qualquer discricionariedade por parte do Fisco quanto ao critério a ser adotado na definição da base de cálculo do ICMS-ST. O regime de pauta fiscal substituiu a apuração pelo critério da MVA. Assim, não cabe a interpretação tomada pela autoridade fiscal no sentido de que o inciso I do §6º do artigo 23 da Lei de ICMS/BA autoriza a tributação entre o maior valor tributário obtida entre a apuração da base de cálculo por pauta fiscal e MVA, pois o referido dispositivo não afasta a previsão artigo 8º, § 6º da LC87/96, bem como não infirma o estabelecido no §7º do artigo 23 da Lei 7014/96. Além de que, não há determinação (artigo 5º, inciso II, c/c art. 150, I da CF/88) no sentido de que a apuração será pelo maior valor tributário entre pauta ou MVA como sugere a fiscalização.

Ressalta que o §7º do artigo 23 da Lei 7.014/96 expressamente trata da substituição do critério de MVA quando houver preço fixado pela autoridade fazendária, e o §6º supratranscrito, por sua vez, dispõe que a MVA não pode ser inferior ao preço de pauta. Não consta no referido dispositivo que a apuração do ICMS-ST deve ser por MVA quando a pauta fiscal for inferior.

Se constata, portanto, que a fiscalização utiliza erroneamente a norma transcrita, em verdadeira interpretação extensiva do §6º, e em contrariedade ao § 7º do mesmo artigo 23, com a única finalidade de majorar a carga tributária.

De tal modo, 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, portanto, revestindo-se de ato ilegal, pois, sem respaldo na Lei Complementar ou na Lei Estadual, instituiu critério híbrido de apuração do ICMS-ST.

Além de tudo quanto o exposto, tem que o entendimento da fiscalização não só invade a matéria reservada a Lei Complementar, o que, como visto, já é motivo suficiente para a invalidade do lançamento, mas o faz para contrariar a própria Lei Complementar, o que é juridicamente impossível, **por violação a segurança jurídica, a boa-fé objetiva, e a proibição de comportamento contraditório.**

3.4 Adicionalmente, Violação aos Princípios da Segurança Jurídica e da Isonomia.

Ademais, para além das patentes ilegalidades já explícitas, nos moldes realizados o lançamento fiscal viola, ainda, os princípios da segurança jurídica e da isonomia. É o que se passa a demonstrar:

➤ **Violação à segurança jurídica.**

Consoante LUCIANO FERRAZ¹, o pano de fundo da segurança jurídica diz respeito à estabilização das relações sociais subjacentes, necessária à manutenção do próprio Estado Democrático de Direito. Nesses termos, a segurança jurídica demanda um mínimo de previsibilidade em todos os momentos de construção da norma jurídica, quais sejam, sua elaboração, sua aplicação e sua adjudicação. De todo modo, a segurança jurídica está sempre atrelada à “*previsibilidade das consequências jurídicas*” de determinado ato/ação, a teor do que pontua DIMITRI DIMOULIS².

Não obstante, como se não bastasse o art. 8º da LC nº 87/96 permitir que o Governo estime a margem de lucro do contribuinte substituído em operações subsequentes, para fins de apuração do ICMS-ST, muito mais grave é o que faz o lançamento fiscal em julgamento, vez que conjuga à mencionada estimativa uma imprevisibilidade acerca do critério de cálculo do imposto a ser aplicável, vergastando o princípio da segurança jurídica.

Assim, para além da já apontada violação à legalidade, que, por si, já seria suficiente para caracterizar a violação à segurança jurídica, fato é que esse critério híbrido de apuração do ICMS ST institui aleatoriedade inconsistente com o princípio em análise. É dizer, portanto: a interpretação adotada pela fiscalização viola frontalmente a segurança jurídica:

➤ **Violação à isonomia.**

O princípio da isonomia, previsto nos arts. 5º, *caput*, e 150, I, da CRFB/88, impõe, no âmbito tributário, que os contribuintes sejam tratados de maneira uniforme no bojo da atuação fiscal do Estado, excepcionando-se tão somente situações de patente desigualdade entre os indivíduos (tratar os desiguais na medida da desigualdade) e de extrafiscalidade expressamente dirimidas pelo texto constitucional.

Nesses termos, afirma que o mecanismo do “gatilho”, cominado com um hibridismo de critérios (Pauta/PMPF e MVA), viola a isonomia, porquanto estabelece diferenças tributárias entre contribuintes que se encontram em situações semelhantes. É dizer: um contribuinte poderá ser chamado a pagar o ICMS-ST com base no valor de Pauta e um outro com base na MVA, sendo este último mais onerado, embora ambos estejam realizando operações de igual teor.

Veja-se que não se está a alegar a impossibilidade de serem estabelecidas distinções nas bases de cálculo ou nas alíquotas de impostos frente contribuintes em situações semelhantes. Afirma-se, contudo, que só é possível a distinção entre contribuintes em situação de igualdade quando tal distinção for expressamente autorizada ou determinada pela Constituição, o que inexistente para o presente caso de ICMS-ST.

Incontestável, assim, a violação à isonomia pelo “gatilho”, cominado com o hibridismo de critérios (Pauta + MVA), porque estabelece uma relação desigual entre os contribuintes.

4. DOS PEDIDOS

¹ FERRAZ, Luciano. Segurança jurídica positivada: interpretação, decadência e prescritibilidade. *RIDB*, ano 1 (2012), nº 12.

² DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 198.

Por todo o exposto, a Impugnante requer seja conhecida e provida a presente impugnação, com o arquivamento definitivo da autuação, para que:

(a) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do auto de infração impugnado, por vício iliquidez da base de cálculo.

(b) No mérito, reconhecendo-se as ilegalidades que assolam o procedimento fiscal, seja reconhecida a ilegalidade do lançamento ora impugnado, cancelando-se integralmente a autuação.

Pugna pela utilização de todos os meios de prova em Direito admitidos, inclusive de prova documental, concernente aos documentos ora anexados.

E, por fim, **requer-se, sob pena de nulidade, que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas e em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.**

As autoridades fiscais autuantes prestam informação fiscal, às fls. 57 a 60. Resumem as alegações defensivas: 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”.

Contudo, informam que na Bahia há Pauta Fiscal para bebidas isotônicas e, também, exigência legal de se verificar que a base de cálculo apurada pelo critério MVA não seja inferior à pauta, valendo o que for maior (regra expressa no inciso I do § 6º do art. 23 da Lei 7014/96, utilizada pelo Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF). Informam que o sistema fiscal “calcula e compara os valores resultantes da exigência fiscal aplicando MVA ou a pauta fiscal, apontando o maior”, e que, no caso, restou demonstrado que a aplicação da MVA para o cálculo do ICMS-ST era maior que o cálculo pela Pauta Fiscal.

Expressam que na qualidade de responsável por substituição, o contribuinte deve calcular e reter o ICMS-ST na forma legalmente determinada e que a afirmação de não terem considerado a parcela FECOP_ST não é verdadeira, pois, vê-se no demonstrativo suporte contido na mídia de fl. 22 que as parcelas do FECOP_ST estão na coluna “AD”.

Exemplificando com cálculos relativos à NF-e 147848 de 02/01/2019, informam que no demonstrativo suporte da infração constam cálculos comparativos - pela Pauta Fiscal: Coluna VIBcIcmsST x pela MVA: Coluna BcStCalc -, o primeiro calculado pelo contribuinte autuado e o segundo, pela fiscalização, considerado para o lançamento em apreço, uma vez que a base de cálculo pela Pauta Fiscal foi inferior àquela pela MVA, obedecendo ao disposto no art. 23, § 6º, I, da Lei 7014/96.

Falam que o contraditório está no fato de o contribuinte não aceitar o disposto na Lei 7014/96, e que a atividade fiscal é plenamente vinculada e que a exação está em conformidade com a legislação vigente.

Concluem mantendo o lançamento fiscal.

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, VLIcmsST, alíquotas, VLBcSt, VLIcmsSt, MVA %, Pauta, VLBcStAud, VLCreIcms, VLIcmsStAud, 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 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.

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 JJF ° 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0055/23-8**, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o autuado, 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 das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR