

PROCESSO - A. I. N° 206973.0044/23-6
RECORRNETE - AMBEV S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - REURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0150-02/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTRANET 10/04/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0053-11/25-VD**

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0150-02/24-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 29/08/2023 no valor histórico de R\$ 487.531,20, abordando a seguinte infração:

***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, para fatos apurados em janeiro de 2019 a dezembro de 2020.*

Calculou o ICMS-ST com base na pauta fiscal. Contudo, para bebidas energéticas e isotônicas (é o caso de GATORADE) a base de cálculo da ST é o valor da operação + MVA, ou a pauta o que for maior (inciso I do § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96). Tudo conforme DEMONSTRATIVO analítico ICMS Retido a menor, parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma infração à legislação tributária, tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS inscrito no Cadastro de Contribuintes na condição Normal, explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 1113-5/02 - Fabricação de cervejas e chopes, dentre outras como fabricação de refrigerantes e embalagens de material plástico, dentre outras incluindo o comércio atacadista de bebidas.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi cientificado em 05/07/2023 através de Termo de Intimação em mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 06 a 09 e da lavratura do Auto de Infração com a intimação para quitar o débito ou apresentar defesa, também via DT-e, fls. 28 a 30 e 33 a 37, em 18/09/2023, oportunidade que recebeu os demonstrativos analíticos e sintéticos elaborados pelos autuantes de forma clara e objetiva, contendo todos os dados e informações necessárias ao perfeito entendimento da acusação, assim como encontra-se demonstrada a memória de cálculo do imposto exigido.

Os demonstrativos foram apensados aos autos na forma impressa às fls. 10 a 26 e gravados em arquivos magnéticos no CD, fl. 27.

Compulsando os autos constato que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares, especialmente ao que determinam o Código Tributário Nacional – CTN, a Lei nº 3.956/81 – COTEB e o RPAF/99. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares tidos como infringidos.

Ademais, o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, a acusação fiscal exige ICMS do autuado, pelo fato do mesmo ter retido e recolhido a menor o imposto,

na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado do produto GATORADE.

O item arrolado no levantamento, objeto da infração, é a bebida isotônica denominada GATORADE, item sujeito ao regime de substituição tributária relacionada nos itens 3.12 e 3.13, do Anexo 1 ao RICMS/2012, vigentes em 2019 e 2020, onde consta informada o percentual a ser observado como margem de valor adicionado - MVA a ser adotada nas operações de saídas internas dessas mercadorias.

A autuada, fabricante do produto, ao revende-lo é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação, observando os dispositivos legais e regulamentares.

Nesse contexto é importante destacar o art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014/96, dispositivo que disciplina a matéria tratada:

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;

Assim como o art. 23, § 6º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, cuja redação vigorou de 15/12/2012 a 12/12/2019, prevê as regras para determinação da base de cálculo do ICMS-ST:

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.

O § 6º do art. 23, teve sua redação alterada pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019, que segue reproduzida:

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

A defesa seguiu argumentando e contestando a autuação estruturada da seguinte forma:

- i) A Fiscalização, na apuração do ICMS da exação, adotou de dois critérios: Pauta e MVA, pretendendo alterar o critério de apuração do imposto devido e majorar indevidamente a carga tributária devida às operações autuadas;*
- ii) O procedimento de majoração da carga tributária não possui respaldo legal, além de impor uma base de cálculo fundada em valores irreais e confiscatórios, incompatíveis com as mercadorias comercializadas;*
- iii) Embora facultado ao sujeito ativo 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;*
- iv) A adoção da Pauta exclui a possibilidade de utilização da MVA, ou seja, escolher um critério implica, necessariamente, em preterir o outro.*

A alagação defensiva se fundamenta na alegada ilegalidade da aplicação da MVA, por entender o contribuinte que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de substituição tributária é o preço fixado por meio de pauta fiscal nos termos previstos no artigo 8º, § 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Contudo, a Lei nº 7.014/96 se encontra em consonância com o disposto no art. 8º, inc. II da Lei Complementar nº 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.*

Da leitura dos dispositivos transcritos, resta claro que o art. 23, § 6º, inc. 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 se a base de cálculo resultante da aplicação da MVA resulte em valor inferior a obtida com a aplicação da pauta fiscal.

Em referência a alegada ilegalidade da legislação estadual, lembro que este órgão de julgamento administrativo carece de competência para discutir a constitucionalidade da legislação vigente, assim como negar a sua aplicação, conforme estabelece o art. 167, incisos I e III do RPAF/99:

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.

Ressalto que a Constituição Federal determina no art. 146, inc. III, alínea "a" que caberá a lei complementar "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; ". Portanto, com autorização constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, estabeleceu no seu art. 8º, já transcrito acima, 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 inc. II do caput do art. 8º da citada lei complementar determina a forma de composição da base de cálculo de ICMS no regime de substituição tributária progressiva, através do qual o substituto tributário recolhe antecipadamente o ICMS que será devido nas operações subsequentes. Assim, é patente que a Lei nº 7.014/96 recepcionou as mesmas regras no seu art. 23, inc. II.

Isto posto, qualquer questionamento quanto a validade desses dispositivos se mostram desarrazoados, especificamente acerca da base de cálculo presumida do ICMS-ST, uma vez que o regime de substituição tributária tem sua constitucionalidade reconhecida por reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal, assim como pelo Superior Tribunal de Justiça, onde se encontra uniformizada a jurisprudência que reconhece legitimidade da sistemática, lastreada na Emenda Constitucional nº 03/93, que introduziu no art. 150 da Constituição Federal o § 7º:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Destarte, não tem fundamento a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade na regra para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações internas na Bahia, estabelecidas no art. 23, inc. II da Lei nº 7.014/96, por conseguinte não há nenhuma ilegalidade, no procedimento adotado pela Fiscalização.

Portanto, a autuada quando da comercialização interna do produto GATORADE, deveria ter procedido a retenção e o recolhimento do imposto, com aplicação da MVA, uma vez que a base de cálculo resultante é superior ao preço de pauta, conforme dispõe a Lei nº 7.014/96, como agiram os autuantes na apuração do imposto devido, evidenciado no demonstrativo, fls. 10 a 26.

Oportuno lembrar que a Lei Complementar nº 87/96 também estabelece a possibilidade de a lei estabelecer como base de cálculo o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador no seu art. 8º, § 3º, caso exista. Razão pela qual o art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96 prevê que nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.

O RICMS/2012 em seu art. 289, § 10 relaciona as mercadorias que estariam sujeitas à utilização do preço final ao consumidor, entretanto as bebidas energéticas, caso do item autuado, não consta nessa relação.

A defesa se fundamentou ao questionar a legitimidade do procedimento dos Fiscais no cálculo do ICMS-ST, a inconstitucionalidade de dispositivos vigentes na Lei nº 7.014/96 e no Regulamento do ICMS, sem, contudo, apresentar fatos ou provas que justificassem o procedimento adotado pela autuada.

A matéria aqui tratada já foi apreciada neste CONSEF, que decidiu, inclusive em segunda instância, adotando o mesmo entendimento aqui exposto conforme o Acórdão JJF nº 0193-01/21-VD, confirmado na segunda instância no Acórdão CJF nº 0235-11/22-VD e o Acórdão CJF nº 0238-12/22-VD que ratificou a decisão da 1ª JJF – Acórdão JJF nº 0139-01/21-VD.

Quanto ao pedido para que as futuras intimações sejam feitas em nome do patrono da autuada no endereço indicado na defesa, informo que não há óbices para que tal providência seja adotada, porém, ressalto que de acordo com o art. 26, inc. III do RPAF/99, 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.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

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

Inicialmente, destaca que a discussão é marcada pelo descumprimento da reserva de Lei Complementar prevista nos artigos 146, III e 155, § 2º, XII da CF/88, e afronta ao § 6º, do artigo 8 da LC nº 87/96, que estabelece a adoção da Pauta Fiscal em substituição ao critério de apuração por margem de agregação (MVA), além do caráter confiscatório adotado pela fiscalização, sendo que a matéria de mérito já foi enfrentada por diversos Tribunais de Justiça, inclusive pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Sentença na Ação Anulatória nº 8168845-69.2022.8.05.0001).

Defende que, assim, constata-se que o lançamento revela situação de clara inconstitucionalidade formal, tendo em vista que a reserva de Lei Complementar significa que apenas ela pode definir a base de cálculo do ICMS-ST, vedando aos Estados a alteração por atos infralegais, impondo-se o provimento do recurso interposto.

Sustenta que a adoção da pauta fiscal no lugar da MVA deve ocorrer de forma exclusiva e substitutiva, mas não cumulativa, de acordo com o art. 8º, II e § 6º da LC nº 87/96, não estando sujeita à alteração pelos Estados, que devem observar a ordem subsidiária estabelecida na norma complementar e que, na impossibilidade de apuração pelos dois primeiros critérios, poderá escolher entre a Pauta Fiscal e a MVA, de modo que a escolha de um, afasta o outro, necessariamente.

Diz que, para as operações em discussão, a Pauta Fiscal é o critério único e exclusivo de apuração do preço presumido das operações subsequentes no regime de substituição tributária progressiva, de modo que sempre que houver Pauta Fiscal, será este o critério exclusivo a ser utilizado para calcular o ICMS-ST devido, sendo inconteste a existência de pauta fiscal para as operações autuadas.

Destaca que, embora a opção pela pauta ou MVA seja discricionária dos Estados, não há liberalidade quanto à ordem ou à relação entre os critérios, pois, a Lei Kandir apenas faculta a opção de um ou outro critério, de forma exclusiva e substitutiva, de maneira que a opção pela Pauta Fiscal se revela irretratável e de observância obrigatória.

Afirma que a ilegalidade da cobrança deve ser reconhecida não apenas por desrespeitar a legislação estadual, mas o ordenamento jurídico em sua integridade.

Aponta ainda a ilegalidade na interpretação extensiva do § 6º, do art. 23 da Lei Estadual nº 7.014/96 para majorar a carga tributária porque o entendimento sustentado na Decisão recorrida autoriza a adoção de um critério híbrido para apuração do ICMS-ST, em uma orientação marcada por duas principais ilegalidades, já que inova o 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.

Ressalta que o inciso I, do § 6º, do artigo 23 da Lei de ICMS/BA não afasta a previsão artigo 8º, § 6º da LC 87/96, bem como não infirma o estabelecido no § 7º do artigo 23 do Diploma Estadual, assim como também não há determinação de que a apuração será pelo maior valor tributário entre pauta ou MVA como sugere a fiscalização.

Pontua, adicionalmente, violação aos princípios da segurança jurídica e da isonomia e pede o provimento do recurso.

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

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 12/03/2025. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e 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 controvérsia discutida nestes autos já foi examinada por esta Câmara, no Acórdão CJF nº 0235-11/22-VD, do qual também fui relator.

Naquela oportunidade, proferi voto no seguinte sentido:

“[...]”

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. [...]”

Entendo que as mesmas razões se aplicam ao presente caso, salientando apenas que o fato da interpretação da JJF acerca da legislação tributária não coincidir com a pretensão da recorrente não significa que foram desconsiderados seus argumentos. Contudo, não há como superar a incompetência deste Conselho para acolher arguição de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 206973.0044/23-6, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 487.531,20** 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, 12 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS