

PROCESSO	- A. I. N° 300449.0271/21-8
RECORRENTE	- AMBEV S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 00056-06/24-VD
ORIGEM	- DAT SUL / IFMT SUL
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 14/04/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0066-11/25-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas operações interestaduais com cerveja em lata, a retenção ou antecipação do imposto deverá ser feita, de forma antecipada, conforme art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e no art. 332, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012. Contribuinte, na data da autuação se encontrava na condição de descredenciado, por omissão de pagamento. A nota fiscal autuada acobertou uma operação interestadual que destinou mercadoria submetida ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria. O Convênio ICMS 142/2018, prevê na sua Cláusula nona, inc. I que, salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria. Mesma disposição contida na Lei nº 7.014/96 no seu art. 8º, § 8º. Na operação, ora autuada, não há obrigatoriedade da destinatária, ora Recorrente, proceder ao recolhimento da antecipação tributária. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 6ª JJF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, que, conforme Acórdão JJF nº 00056-06/24-VD, julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 15/10/2021, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 52.621,04, em decorrência de uma infração, a saber:

Infração 01 – 054.001.003: Falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias elencadas no Anexo I do RICMS adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da federação, por contribuinte descredenciado.

A 6ª JJF apreciou a lide em 05/06/2024, conforme acórdão, fls. 51 a 59, no qual inicialmente salientou que o processo está revestido das formalidades legais e concluiu ser procedente a infração, diante das seguintes considerações:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS, lançada através de Auto de Infração, devidamente impugnada pela autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização para realização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura do Termo de Ocorrência Fiscal 232117.1009/21-8, em 14/10/2021 (fls. 05 e 06). Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram às fls. 07 a 12.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão e clareza a infração cometida, apontando a

conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal, ainda com o que não concorde a empresa autuada.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação. Existem questões preliminares que foram suscitadas pela defesa, e que ao seu entender implicariam na nulidade do lançamento, cuja análise passo a realizar neste momento.

Em relação a certidão de regularidade fiscal, que na visão defensiva afastaria qualquer hipótese de irregularidade na inscrição estadual, na forma de recorte de Certidão Especial de Débitos Tributários, esclareço, inicialmente, que a acusação não se pauta na irregularidade cadastral da autuada, mas sim, no fato de estar a mesma descredenciada para realizar o recolhimento do imposto com dilação de prazo.

Isso diante do fato de que, ainda que inegável a situação cadastral de inscrita no cadastro de contribuintes do estado da Bahia, tal situação não guarda qualquer relação com a figura do credenciamento/descredenciamento, diversa, pois.

Ou seja: o contribuinte pode estar em situação cadastral regular, com inscrição estadual plenamente ativa, e, no entanto, para efeito de recolhimento de imposto se encontrar descredenciado, sendo que algumas situações determinam o descredenciamento, como inscrição estadual com menos de seis meses, existência de débito inscrito em dívida ativa, dentre outras situações, o que, de logo, refuta o argumento defensivo apresentado. Fato incontestável é estar a autuada quando do lançamento na condição de descredenciada, nos termos do documento de fl. 08. Relativamente ao argumento de iliquidez, igualmente não posso acolher, tendo em vista ter o autuante demonstrado a forma de apuração da base de cálculo, inclusive quando de sua Informação Fiscal, nos termos ali expostos.

A Lei nº 7.014/96, estabelece a base de cálculo para a antecipação tributária em seu artigo 23:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é: (...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a 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, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
 - c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.
- (...)

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas da unidade federada de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto”.

Ou seja: a base de cálculo tem previsão legal, de acordo com o dispositivo reproduzido, não estando ao talante ou vontade de ninguém, senão da Lei. Em relação as alíquotas do imposto, esta é a previsão legal:

“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 18% (dezoito por cento) “.

E mais:

“Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes: (...)

II - 25% nas operações e prestações relativas a: (...)

- b) bebidas alcoólicas”.

Já no artigo 16-A da mesma Lei, se observa a seguinte determinação:

“Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza”.

Além disso, o item 3.9.1. Do Anexo I ao RICMS/12 prevê que para o produto “Refrigerantes em embalagem

pet” a aplicação da MVA de 148,78% nas operações tributadas a 7% na origem (caso do Rio de Janeiro), para efeito do cálculo da substituição tributária interna no estado da Bahia. Por outro lado, o item 3.16.1. do Anexo I ao RICMS/12 prevê que para o produto “Cerveja em garrafa de vidro descartável” a aplicação da MVA de 197,60% nas operações tributadas a 7% na origem. Feitas tais colocações, vejamos a apuração da base de cálculo e do imposto devido:

Refrigerantes:

Valor da operação: R\$ 8.661,15;

MVA: 148,78% (R\$ 12.886,06);

Base de Cálculo: R\$ 8.661,15 + R\$ 12.886,06 = R\$ 21.547,21;

Aliquota interna: 20% (18% + 2,0%);

ICMS devido: R\$ 4.309,44;

ICMS creditado: R\$ 594,39;

ICMS a recolher: R\$ 3.715,05 = (R\$ 4.309,44 - R\$ 594,39).

Cerveja

Valor da operação: R\$ 66.314,81;

MVA: 197,60% (R\$ 131.038,06);

Base de Cálculo: R\$ 66.314,81 + R\$ 131.038,06 = R\$ 197.352,87;

Aliquota interna 27% (25% + 2,0%);

ICMS devido: R\$ 53.285,28.

ICMS creditado: R\$ 4.379,28

ICMS a recolher: R\$ 48.906,00 (R\$ 53.285,28 - R\$ 4.379,28).

Dai se percebe estar a base de cálculo e o consequente valor do imposto correto, diversamente do alegado pela defesa, o que também serve para afastar a preliminar de nulidade suscitada quanto a incerteza da mesma. Isso diante de terem sido sim, atendidos e respeitados os diversos princípios do processo administrativo fiscal, como o da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, e ainda sendo plenamente exercidos os princípios do contraditório e da ampla defesa, sem que observasse o mais tênue traço de ofensa a qualquer um deles.

Quanto a colocação de ter ocorrido a autuação por presunção da base de cálculo, afastada da realidade dos seus arquivos fiscais, lembro de ter a autuação se dado no trânsito de mercadorias, onde sequer existiu no momento a entrada das mesmas no estabelecimento, sequer existe, também, qualquer escrituração fiscal das mesmas, eis que em momento anterior a tal prática. Por outro lado, a hipótese dos autos não se encontra elencada naquela inserida na Lei, quanto as presunções legais de incidência do ICMS, contidas no artigo 4º da Lei 7.014/96, o que, igualmente, contribui para o não acatamento do argumento defensivo posto. Adentrando ao mérito da acusação, vejamos a determinação contida na Lei 7.014/96:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (...)

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”.

“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; (...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Ou seja: A Lei determina o recolhimento do imposto na entrada da mercadoria no território do estado da Bahia, como na hipótese elencada no inciso I, do § 4º, do artigo 8º, da Lei 7.014/96.

Os produtos constantes da Nota Fiscal 612.431 emitida por Ambev S. A., CNPJ 07.526.557/0068-17, situada na cidade de Cachoeiras de Macacu, Rio de Janeiro, com destino a autuada é refrigerante Antártica pet e cerveja Corona, cuja previsão para substituição tributária se encontrava no Anexo I ao RICMS/12 para o ano de 2021, nos itens 3.09.1 (Refrigerantes em embalagem pet) e 3.16.1. Ou seja: os produtos autuados se encontravam abarcados pela substituição tributária. Não houve retenção ou destaque do imposto retido por substituição tributária, sequer indicação no documento fiscal de estar o estabelecimento remetente das mercadorias inscrito no estado da Bahia na condição de substituto tributário.

Em relação a alegação de que o documento fiscal autuado foi regularmente escriturado/declarado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e transmitida à fiscalização, na forma do recorte apresentado, tal fato, por si só e de forma isolada, comprova apenas o registro do documento fiscal em tela na escrituração fiscal do contribuinte, todavia, não comprova o recolhimento da parcela correspondente à substituição tributária, sequer o fato de as saídas posteriores terem se dado ou não com tributação, sendo, pois, a prova apresentada, insuficiente para comprovar a assertiva defensiva.

Além de tudo, é sempre bom lembrar que a ação fiscal foi desenvolvida no trânsito de mercadorias, quando da entrada e circulação da mercadoria no estado da Bahia, sendo prescindível qualquer verificação ou constatação junto a EFD do contribuinte, até pelo fato de naquele momento o documento fiscal que embasou a fiscalização sequer se encontrava ali registrado.

Tais fatos corroboram com o entendimento de não ter a defesa conseguido desqualificar a acusação formulada, sequer carrear aos autos elementos em sentido contrário ao da imputação, que se traduziria na apresentação da comprovação do recolhimento do imposto devido por substituição tributária, não tendo vindo aos autos elementos em tal sentido. Tudo isso concorre, pois, para a manutenção da autuação, tal como formulada. Finalmente, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual de multa aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12, devendo o percentual sugerido pelo autuante ser mantido na autuação.

Em relação as questões de constitucionalidade postas na impugnação apresentada, esclareço que nos termos do artigo 125, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei 3.956/81, “Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”, não sendo este o foro apropriado para tal discussão.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Notificado da decisão da Junta de Julgamento Fiscal, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário, fls. 69 a 75, no qual demonstrou a tempestividade da petição e seguindo, ao relatar os fatos, aduziu que as razões do julgador *a quo* pela manutenção do lançamento não se sustentam, pelas seguintes razões:

Primeiro: apesar de se tratar de Auto de Infração lavrado no trânsito da mercadoria, a notificação da Recorrente apenas ocorreu em maio de 2022, após um ano da operação realizada, portanto, deveriam o autuante e o julgador revisar o lançamento, quanto a existência de fatos extintivos ou modificativos.

Ressalta ter demonstrado que possui inscrição estadual regular, e que a operação foi escriturada, razão pela qual todo o ICMS devido na operação foi declarado e oferecido à tributação, portanto, sem justificativa o fato do julgador administrativo argumentar de que o Fiscal de trânsito não tinha acesso à escrituração fiscal da Recorrente.

Segundo: o julgador da JJF não esclareceu por qual razão não seria suficiente para comprovar a regularidade da operação e o recolhimento do imposto exigido, a EFD, transmitida ao Fisco na qual consta expressamente demonstrado o lançamento da operação autuada na apuração do ICMS do período.

Terceiro: lembra que a exigência fiscal consiste no pagamento antecipado do imposto no momento da entrada do Estado, antes da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo. Porém, antes da ocorrência do fato gerador não há obrigação tributária nem crédito constituído, e, portanto, não se pode exigir pagamento de tributo tal qual sugere o lançamento fiscal.

Quarto: a menção da possibilidade de um contribuinte com certidão de regularidade fiscal válida, ser enquadrado como contribuinte descredenciado é despropositada e desprovida de qualquer fundamento legal, ignorando o princípio da boa-fé administrativa e da presunção de veracidade dos atos administrativos.

Aduz que a Fazenda Estadual, ao emitir a certidão de regularidade fiscal, atestou a conformidade do contribuinte e qualquer informação de descredenciamento configura uma contradição administrativa, violando a transparência, a justiça tributária e à cooperação.

Argui nulidade do Auto de Infração decorrente da impertinência do fundamento utilizado na autuação, uma vez que, que no período fiscalizado, a Recorrente possuía certidão de regularidade

fiscal, emitidas em 13/10/2021 e 23/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na sua inscrição estadual.

[Figuras 01 e 02 – evidenciando a regularidade da autuada no período de outubro de 2021.]

Defende, considerando a regularidade fiscal da Recorrente, não há se justificar a cobrança de ICMS antecipado. Portanto, inexiste fundamento de validade para o lançamento, razão pela qual pugna pela declaração de nulidade/improcedência da autuação.

Acrescenta que além de inexistente a infração imputada, outro aspecto demonstra a nulidade do lançamento, qual seja a iliquidez dos valores exigidos e a ausência de qualquer relação com a operação realizada.

Acusa os valores autuados serem incompatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal. Fato que inviabiliza a ciência da contribuinte quanto a real base de cálculo utilizada no lançamento e o impede de conhecer o real valor em discussão e formular sua defesa plenamente.

Apresenta recortes das notas fiscais para evidenciar os vícios no desencontro na apuração dos valores declarados no documento fiscal e aqueles utilizados pelo Fiscal para o lançamento.

[Figuras 03 e 04 – Recorte da nota fiscal autuada, e da memória de cálculo disponibilizada pela fiscalização, com destaque para a base de cálculo utilizada pela fiscalização, mas sem qualquer esclarecimento quanto a forma de obtenção dos referidos valores.]

Aponta que decisão da JJF, considerou inexistir nulidade, argumentando que o demonstrativo de cálculo esclareceu a forma de composição do valor exigido. Contudo, a inclusão dos encargos e a MVA não alcançam o valor lançado de R\$ 218.900,08.

Explica que adotando a base de cálculo do ICMS próprio, acrescido do IPI e demais encargos, e aplicando a MVA de 197,60%, jamais se chegaria à base de cálculo utilizada pela Fiscalização.

Assim, sinaliza uma total nulidade nos valores lançados pelo Fiscal, vez que são incompatíveis com as operações, devido serem irreais os valores lançados e alheios a operação realizada. Fato que diz evidenciar vício de apuração que repercute diretamente no resultado obtido, conforme falha da base de cálculo considerada pelo Fiscal. Assim, deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração, diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário, a fim de prestigiar a segurança jurídica.

Acrescenta que o Fiscal para fundamentar a infração, concluiu que a Recorrente deveria ter efetuado o recolhimento por antecipação do ICMS, e, ao não o fazer, supostamente teria incorrido em prejuízo ao Estado. Porém, caberia ao Fiscal observar que a operação foi escriturada na EFD, e o valor referente ao ICMS da operação consta da apuração fiscal do período, não havendo que se falar em novos recolhimentos, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade.

[Figura 05 – Recorte da EFD transmitida, com destaque para o registro da nota fiscal no Bloco.]

Repisa que não houve falta de recolhimento, pois a operação constou na apuração do imposto quando da comercialização da mercadoria adquirida.

Acusa o Fiscal de promover lançamento sobre a parcela que supostamente teria que ser antecipada na entrada da mercadoria no Estado, sendo que o cálculo do imposto deveria considerar como valor a reduzir, o montante devido por antecipação, os valores de ICMS destacados na fase de comercialização, haja vista que foram declarados, e oferecidos à tributação. Assim, não cabe exigir o recolhimento do ICMS antecipado, uma vez que no momento da saída da mercadoria todo o ICMS fora recolhido.

Sugere, caso o Fiscal pretendesse exigir os valores devidos antecipadamente, deveria partir dos valores de ICMS apurados e recolhidos nas operações de comercialização para, desse montante, observar eventuais divergências em relação ao ICMS recolhido, porque, o instituto do recolhimento antecipado é um procedimento especial de apuração, portanto, tem por natureza mero instrumento auxiliar de Fiscalização, não se trata de tributo isolado, ou uma nova hipótese de incidência do ICMS.

Acusa o Fisco de ter incorrido em *bis in idem*, uma vez que, mesmo partindo da premissa de que não houve antecipação parcial desse ICMS, é certo que já houve o respectivo e integral recolhimento do tributo. Portanto, não pode o Fisco obrigar exigir novo recolhimento do ICMS.

Conclui que, mantida a exigência, a Recorrente será duplamente onerada, uma vez que arcou com o ICMS na operação de comercialização e, pela exigência de pagar uma nova diferença do ICMS existente em função do não recolhimento antecipado, implicando em enriquecimento indevido do Erário. Assim sendo, diz ser nulo o lançamento, eis que viciado na composição de sua base de cálculo.

Ressalta que o erro na construção do lançamento acarreta vício insanável do lançamento, razão pela qual deve ser cancelada a exigência.

Sob o tópico *“Da improcedência da Exigência Fiscal. Mero Recolhimento a Destempo.*”, diz que demonstrado o recolhimento do valor cobrado, lembra que eventual erro no momento do pagamento (se na entrada do território a do território estadual ou no destaque da nota fiscal de saída) não pode ensejar cobrança do imposto.

Admite que se houve algum erro, este não foi quanto ao valor a ser recolhido, mas, quanto ao momento do pagamento realizado, o que, além de não causar qualquer prejuízo ao Fisco, a manutenção da autuação acarretaria pagamento em duplicidade de valores já quitados.

Destaca que esta matéria já foi objeto de discussão em diversos Tribunais Regionais Federais, cujo pacífico entendimento é no sentido de que, comprovado o recolhimento, não há imposto a ser cobrado, mesmo quando ocorreu o preenchimento equivocado da respectiva obrigação acessória - TRF-5 - REEX 65036120124058400 e TRF-3 - APELREEX 33596/SP - 0033596-48.2011.4.03.6182.

Aduz que, estando integralmente quitado o tributo, não há de se falar em crédito tributário a ser cobrado, de forma que se impõe a improcedência da autuação, diante da extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, inc. I do CTN.

Acrescenta que é impossível o Estado do Bahia exigir o recolhimento do imposto de forma antecipada, com base em disposição constante exclusivamente no Regulamento do ICMS, porque tal exigência consiste no pagamento antecipado do imposto no momento da entrada do Estado, antes da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo.

Explica que a antecipação, por ficção, do fato gerador da obrigação tributária para o momento da entrada da mercadoria no Estado, tal qual pretende o lançamento, apenas seria possível na hipótese de existir lei complementar tratando da matéria.

Aponta, que relativa à matéria, ao julgar o tema de Repercussão Geral nº 456, o STF decidiu que a antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “b” da Constituição, previsão em lei complementar, que se aplica ao caso.

Finaliza que a autuação se mostra manifestamente ilegal e inconstitucional, vez que fundamentada em simples decreto estadual, razão pela qual, requer o reconhecimento da improcedência da autuação.

Requer ainda a admissibilidade e provimento do Recurso para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da exigência fiscal.

Pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do seu Patrono, sob pena de nulidade.

VOTO

O Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo, visa de modificar a decisão da primeira instância, referente ao Auto de Infração, julgado Procedente, cuja exação exige ICMS de R\$ 52.621,04, decorrente falta de recolhimento do ICMS-ST na primeira repartição fazendária baiana, sobre mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade federativa por contribuinte descredenciado à efetuar o

recolhimento do imposto até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, conforme previsto no art. 332, § 2º do RICMS/2012.

A autuação decorreu de ação desenvolvida em 15/10/2021, pela Fiscalização de Trânsito de Mercadorias, no Posto Fiscal Eduardo Freire, localizado no Km 950 da BR 101, Mucuri/BA, oportunidade que foi lavrado o Termo de Ocorrência Fiscal, fl. 05, no qual consta a ciência do condutor do veículo transportador das mercadorias, indicado na Nota Fiscal nº 612.431, que acobertava a operação.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município de Camaçari/BA, explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 1113-5/02 - Fabricação de cervejas e chopes, dentre outras como fabricação de refrigerantes, de embalagens plásticas, comércio atacadista de leite e laticínios, de água mineral e outras bebidas.

A Nota Fiscal Eletrônica nº 612.431, suporte da infração, foi emitida em 12/10/2021 pela empresa do mesmo grupo econômico da Recorrente (AMBEV S/A), estabelecida no Rio de Janeiro sob o CFOP 6.151 - transferência de produção do estabelecimento, destinando à Recorrente: (i) 1.260 caixas de cervejas em lata (Corona); (ii) 720 caixas de Guaraná Chip Antártica; e (iii) 832 caixas de cerveja Coronita Extra cujo valor total das mercadorias importou em R\$ 71.052,46, NCMs 2203.00.00 e 2202.10.00.

Ressalto que as mercadorias efetivamente estão relacionadas no Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente em 2021 no item 3.16.3 (Cerveja em lata), e 3.9.1 (Refrigerantes em embalagem pet) acrescentados do RICMS/2012 pelo Decreto nº 20.579/21, com efeitos a partir de 01/06/2021, portanto, mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Os argumentos trazidos pela Recorrente dão suporte aos pedidos de nulidade e/ou improcedência da infração, podem assim serem resumidos:

- 1) Não tem fundamento legal considerar um contribuinte com certidão de regularidade fiscal válida, como descredenciado;
- 2) Iliquidez dos valores exigidos, e a ausência de qualquer relação com a operação realizada, porque os valores autuados não são compatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal;
- 3) O ICMS foi recolhido na etapa de comercialização. A EFD, transmitida ao Fisco na qual consta demonstrado o lançamento da operação autuada na apuração do ICMS, não seria suficiente para comprovar a regular apuração e recolhimento do tributo;
- 4) É improcedente a exigência fiscal, vez que foi motivado pelo simples recolhimento fora do prazo, pois, embora tenha recolhido o imposto na etapa de comercialização, não há novos valores a serem cobrados;
- 5) É inconstitucional a cobrança antecipada do ICMS com base em Decreto. Tema 456 STF. Não há suporte legal que justifique o Estado do Bahia exigir o recolhimento do imposto de forma antecipada, com base em disposição constante exclusivamente no Regulamento do ICMS.

Em relação ao primeiro argumento, importante registrar que não se cogitou em nenhum momento constar irregular a situação cadastral da Recorrente no período autuado. Entretanto, o fato de um contribuinte gozar de regularidade cadastral, não implica necessariamente em estar o mesmo credenciado a efetuar o pagamento do ICMS-ST após o ingresso das mercadorias no território baiano, especificamente até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, em substituição ao prazo previsto no art. 332, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012 (antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes).

O credenciamento para postergação do ICMS-ST ou o ICMS-Antecipação Parcial consiste em uma providência administrativa para facilitar a fruição da postergação do recolhimento do imposto,

aos contribuintes que atendam aos requisitos previstos nos incisos I a IV do § 2º do art. 332 do RICMS/2012, não relacionados com a regularidade cadastral, quais sejam: *(i) possua estabelecimento em atividade no Estado da Bahia há mais de 06 meses e já tenha adquirido mercadoria de outra unidade da Federação; (ii) não possua débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa; (iii) esteja adimplente com o recolhimento do ICMS; e (iv) esteja em dia com as obrigações acessórias e atenda regularmente as intimações fiscais.*

No caso em análise, nos registros da SEFAZ consta que a Recorrente, no período de 22/07/2021 a 19/10/2023, esteve na situação de descredenciado, conforme registro no Sistema de Controle de Mercadorias em Trânsito – SCOMT. O descredenciamento se deu em função da inscrição do débito na Dívida Ativa referente ao PAF nº 2068910086/18-4, que ocorreu em 08/06/2021 (Certidão nº 59-72-1700-21) e continua inscrito, atualmente na fase de “Ajuizado”, porém com a exigibilidade do crédito tributário suspensa em decorrência de decisão judicial - Processo nº 80583620620218050001.

Portanto, a certidão exibida pelo contribuinte no Recurso, foi emitida observando o disposto nos artigos 113 e 114 do COTEB e art. 103 do RPAF/99, constando corretamente a situação de Certidão Positiva com Efeito de Negativa, emitidas em 13 e 21/10/2021, posto que a exigibilidade do débito referente ao PAF inscrito na Dívida Ativa, foi suspensa a partir de 28/07/2021.

Apesar de superada a limitação pela inexigibilidade do crédito do citado PAF (28/07/2021), surgiu outra limitação: aquela prevista no inc. III do dispositivo regulamentar reproduzido, ou seja, a Recorrente permaneceu na situação de “*omissão de pagamento do ICMS*”, que somente regularizada em 19/10/2023, quando foi restabelecido o credenciamento.

Quanto ao argumento de erro no cálculo do imposto exigido, os demonstrativos e memória de cálculo demonstram o contrário, posto que nada de irregular observei nos cálculos elaborados pelo autuante.

Relativamente ao registro da Nota Fiscal nº 611.587 na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, trata-se de fato que não afasta, tampouco elide a infração. O registro da nota fiscal na EFD, *a priori*, não atesta que o ICMS-ST fora recolhido.

Quanto à questão da possível constitucionalidade de o Estado exigir o ICMS antecipado de mercadorias enquadradas na substituição tributária, deixo de manifestar, tendo em vista que tal exigência está prevista no art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e no art. 332, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012 já que este órgão julgador não pode negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, tampouco apreciar questões de constitucionalidade normativa, conforme art. 167, incisos II e III do RPAF/99.

Entretanto, é oportuno ressaltar que o regime de substituição tributária está previsto na Constituição Federal, art. 150 § 7º, determinando que a lei poderá conferir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável/contribuinte substituto pelo pagamento de imposto, cujo fato gerador ainda irá ocorrer e está previsto na Lei Complementar nº 87/96.

A constitucionalidade do regime terminou por ser referendada pelo Supremo Tribunal Federal - e, posteriormente, consagrado constitucionalmente pela Emenda Constitucional nº 03/93, cujo advento foi legitimada pelo entendimento da Suprema Corte no julgamento do RE 213.396/SP, no qual foi considerado que a substituição tributária por fato futuro é constitucional, antes mesmo do advento da Emenda Constitucional.

A Recorrente, como já posto linhas acima, exerce a atividade econômica de fabricação de cervejas e chopes e a nota fiscal, motivo da autuação, acobertou a operação com o CFOP 6.151 - transferência de produção do estabelecimento, destinando à Recorrente de mercadorias já relacionadas acima, procedente da AMBEV S.A., CNPJ nº 07.526.557/0046-01, estabelecida no Rio de Janeiro, cuja atividade econômica é idêntica à da Recorrente.

Portanto, a mercadoria transferida, sujeita ao regime da substituição tributária, recebida pela Recorrente. Ou seja, estamos tratando de operação interestadual que destinou mercadoria

submetida ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria.

O Convênio ICMS 142/2018, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes, prevê no sua Cláusula nona, inc. I:

Cláusula nona - Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:

I - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria;

Acrescente-se o que prevê a Lei nº 7.014/96 no seu art. 8º, § 8º, cuja redação atual foi dada pela Lei nº 12.917/2013, com efeitos a partir de 01/11/2013, *in verbis*:

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: (...)

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;

Da leitura dos dispositivos transcritos, conclui-se que, seja pelo disposto no inc. I, acima copiado, vez que a Recorrente desenvolve a atividade de comércio atacadista das bebidas que produz, seja pelo que dispõe o inc. II, vez que a Recorrente é, segundo inc. II do art. 8º da citada lei, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, não há que se fazer a retenção ou antecipação do imposto nas operações com tais características.

Destarte, resta claro nesta operação e demais operações de transferência de mercadorias produzidas por filial ou matriz, que a Recorrente também produz, não há obrigatoriedade da mesma, proceder ao recolhimento antecipado do ICMS devido por substituição tributária, consequentemente, não se poderia exigir o imposto ora lançado.

Assim, diante de tais considerações, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 300449.0271/21-8, lavrado contra **AMBEV S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS