

PROCESSO	- A. I. N° 269141.0006/24-9
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BABIDAS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 6ª JJF nº 0062-06/25-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 21.10.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0240-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAUTA FISCAL. UTILIZAÇÃO AUTORIZADA. RECOLHIMENTO A MENOR. INFRAÇÃO INEXISTENTE. Contribuinte autuado por recolhimento a menor de ICMS na condição de substituto tributário em operações internas com bebidas energéticas. Restou comprovado nos autos que, por decisão administrativa anterior, a empresa obteve autorização expressa para utilização de pauta fiscal específica para os produtos comercializados, nos termos da Instrução Normativa nº 04/2009 e do Processo SIPRO nº 62701/2017-6. A revisão da metodologia de cálculo pela própria Fiscalização afastou a existência de débito tributário. Aplicação do princípio da prevalência da norma específica sobre a regra geral (MVA). Insubsistência da infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão da decisão da 6ª JJF, que, conforme Acórdão JJF nº 0062-06/25-VD, julgou improcedente o Auto de Infração, lavrado em 18/06/2024, para reclamar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 345.778,21, em decorrência de uma infração, descrita a seguir:

*Infração 01 - 007.002.002: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado, nos meses de junho a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020.*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide em 20/03/2025, conforme acórdão às fls. 67 a 73 e decidiu pela improcedência do lançamento, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos:

**VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela Fiscalização, relativa à cobrança de ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.*

*Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura e transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência ocorreu em 09/04/2024, de acordo com o documento de fl. 05.*

*Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos de forma sintética às fls. 07 e 08 dos autos, bem como de forma completa na mídia encartada à fl. 09.*

*A ciência do lançamento ocorreu também por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, em 26/06/2024, de acordo com o documento de fl. 10, oportunidade na qual foram anexados os demonstrativos que sustentam a autuação.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão 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 dos percentuais 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.

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 imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do Processo Administrativo Fiscal, e assegurando o direito à ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Adentrando na análise das questões preliminares suscitadas na impugnação, ainda que de forma indireta, uma vez não ter sido invocada especificamente, percebo que em relação a alegada ausência de comprovação do cálculo do ICMS-ST nos moldes realizados, não pode ser acolhida, seja porquanto o lançamento se apresenta bastante claro, inclusive à vista dos demonstrativos elaborados pelo autuante e que o suportam, devidamente entregues ao contribuinte, na riqueza de dados e detalhes quanto aos elementos tomados para se calcular a infração (data, número e chave de acesso da nota fiscal, descrição do item, valor líquido do item, valor da base de cálculo do ICMS, alíquota, valor do ICMS e do ICMS ST lançado, valor do IPI, valor da base de cálculo do ICMS ST, valor do ICMS ST apurado e diferença de ICMS ST apurada).

Como sabido ser a fundamentação legal a base jurídica que sustenta uma ação, ato ou norma, ou seja, a justificativa legal que apoia a posição de uma parte em uma disputa, sendo os fundamentos legais essenciais para a validade de qualquer ato administrativo, uma vez que sem um fundamento legal, a ação pode ser nula ou inválida, da simples leitura da peça inaugural do lançamento, se percebe claramente estar a autuação devidamente fundamentada, inclusive nos dispositivos normativos ali enumerados, o que faz com que tal arguição não seja acolhida.

Quanto à pertinência ou não dos valores lançados, cabe ao órgão julgador apreciar e decidir, com base nos elementos presentes e nos argumentos de autuante e autuado, não ensejando qualquer ato que possa vir a macular o lançamento, que diz respeito a levantamento fiscal, sem qualquer implicação ou necessidade de se apresentar demonstrativo contábil, motivo e razão para o não acolhimento desta tese defensiva.

Reitero que como já firmado em momento anterior, foi garantido o direito de ampla defesa ao contribuinte, não somente pela entrega completa dos elementos que embasaram a autuação, como, de igual modo, diante da instauração do contencioso, com pleno conhecimento do contribuinte não somente de todos os termos da acusação, como, de igual modo, de todos os atos processuais, inclusive e sobretudo a informação fiscal prestada, ainda que optado pelo silêncio.

Em relação ao pleito defensivo para realização de perícia contábil, fica prejudicado, tendo em vista o próprio autuante, quando da informação fiscal prestada, à vista dos argumentos apresentados na impugnação, ter realizado completa revisão no lançamento, concluindo pela inexistência de débito a ser lançado, tendo em vista os resultados obtidos, utilizando para cálculo dos valores de imposto devido, a pauta fiscal, ao invés da MVA, inaplicável ao caso em tela.

Assim, perde qualquer sentido a realização da perícia requerida, à vista de tal procedimento, que ao final da instrução resultou na concordância com os exatos termos da impugnação e na inexistência de valores a serem cobrado, na revisão fiscal efetuada, consoante já relatado.

Analizando o mérito, se observa que o ponto fulcral da discussão se prende a uma questão básica, qual seja, a aplicação do valor estabelecido para pauta fiscal, no cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária, ao invés da regra geral de aplicação da MVA ao valor do produto.

No direito brasileiro, inclusive junto ao Poder Judiciário, vigora de forma pacífica, entendimento de que a regra específica ou especial predomina sobre a regra geral.

A regra geral é uma diretriz que se aplica a diversas situações, enquanto a regra específica é uma diretriz que se aplica a uma situação particular e personalizada.

As normas gerais possuem características que as diferenciam de outras categorias normativas, sendo, em geral, abstratas e impersonais, não se referindo a casos pontuais ou concretos, mas sim a situações hipotéticas que podem ocorrer.

Além disso, as normas gerais são permanentes e aplicáveis a todos aqueles que se enquadram nas situações que elas regulam, garantindo assim a igualdade perante a lei.

Um exemplo são as normas gerais de direito tributário, que definem os direitos e deveres não somente dos

contribuintes, como, de igual modo, da Administração Tributária.

Já uma norma específica é um tipo de norma jurídica que estabelece regras e diretrizes para uma situação particular, em sentido contrário daquelas normas tidas como gerais, que se aplicam a uma ampla gama de casos, sendo estas normas criadas para regular uma circunstância específica e são mais detalhadas em relação aos seus requisitos e consequências.

Isso significa que a aplicação da norma específica se encontra limitada a um contexto restrito, sendo, por isso, mais detalhadas e prescritivas em relação aos seus requisitos e consequências, fornecendo orientações específicas sobre como agir em determinada circunstância.

Podemos enumerar diversos exemplos de normas específicas em diferentes áreas do Direito, sendo muito comum na legislação tributária, que estabelece regras específicas para o pagamento de impostos, como prazos, alíquotas e formas de cálculo, como especificamente no caso em exame.

Nestes termos, a norma específica em relação à Substituição Tributária seria a aplicação da MVA para o apuração e cálculo do imposto relativo a operações submetidas a tal sistemática, com mercadorias listadas na norma como submetidas a tal regime.

Entretanto, o contribuinte requereu, por meio de processo dirigido à Administração Tributária, sob o número de Protocolo SIPRO Nº 62701/2017-6, a inclusão de produto de sua fabricação na pauta fiscal de bebidas e energéticos.

No caso em comento, o produto se trata do energético Megaton, em embalagens de 1000ml e 2000ml.

A decisão final, foi no seguinte sentido, consoante Parecer nº 23868/2018: “Ementa: Substituição Tributária. Pauta Fiscal de bebidas e energéticos. Inclusão de produtos. Pelo deferimento”.

Já o Parecer exarado, foi no seguinte sentido: “Pleito do contribuinte atendido, conforme IN 03/2018, DOE de 30/06/2018, vigência a partir de 05/07/2018”.

Assim se percebe que para o contribuinte autuado, existia uma regra específica para cálculo do imposto a ser recolhido a título de Substituição Tributária, que, como visto, há de prevalecer sobre a regra geral, e como tal, deve ser seguida pelo sujeito passivo.

Num primeiro momento, tal regra específica passou desapercebida ao autuante, o qual, em sua informação fiscal, acolheu a arguição defensiva, refazendo o levantamento, apurando os valores de ICMS ST devidos no período autuado, com base nas operações realizadas, não encontrando valores a recolher, ante a correta conduta tributária adotada pelo contribuinte.

De fato, a Instrução Normativa nº 04/2009, que estabelece pauta fiscal para diversos produtos, tendo sofrido várias alterações ao longo do tempo de sua vigência, estipula no seu item 5.4, que trata das BEBIDAS ENERGÉTICAS E HIDROELETROLÍTICAS (ISOTÔNICAS) os valores para o GUARATHON MEGATON ENERGY DRINK, nas embalagens Pet 1000 ml e Pet 2000 ml, produtos fabricados pela empresa autuada.

Tal fato, confirma que, em realidade, a autuada estava autorizada a aplicar a pauta fiscal para o cálculo do ICMS ST.

Em relação à tributação de operações com CFOP 5.904, consoante alegação defensiva, ainda que de forma genérica, vez não ter apontado especificamente nenhum documento fiscal em relação ao qual provaria e ampararia seu argumento, em consulta ao Ambiente Nacional da Nota Fiscal Avulsa, com base nas chaves de acesso listadas nos demonstrativos elaborados, ainda que de forma amostral, não consegui identificar operações com tal código, o que enfraquece o argumento defensivo, e à vista da ausência de prova efetiva por parte do sujeito passivo, faz com que não seja aceito.

Ademais, ante as conclusões da informação fiscal, este argumento estaria superado.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos

administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido, não se podendo alegar qualquer cerceamento do direito de defesa ou nulidade processual.

Ademais, devo reforçar que a aplicação das disposições do CPC ocorre apenas de forma subsidiária e supletiva à legislação processual específica no processo administrativo fiscal, nos termos do artigo 180 do RPAF/99, e como visto, a aplicação dos procedimentos tributários, inclusive quanto ao domicílio do contribuinte e sua representação administrativa estão presentes de forma bastante clara na legislação em vigor, daí ocorrendo que, caso seguida, não acarreta qualquer nulidade processual como pretende a defesa.

Ante os expostos argumentos, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Como a redução do crédito tributário foi superior ao limite estabelecido no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, a 6ª JJF recorreu da própria decisão, interpondo o Recurso de Ofício ora analisado.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, com fundamento no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, diante da decisão que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado contra a empresa GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., no qual se imputou à autuada a infração de retenção e recolhimento a menor do ICMS na condição de substituto tributário, nas operações internas com bebidas energéticas nos exercícios de 2019 e 2020.

A empresa autuada exerce a atividade econômica de fabricação de sucos concentrados de frutas, hortaliças e legumes, de aguardentes e bebidas destiladas, refrigerantes e bebidas isotônicas, além do comércio varejista de bebidas, é inscrita no Cadastro de Contribuintes na condição Normal.

Tratando-se de contribuinte que opera numa atividade que envolve mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, figura, segundo disposição constante no art. 8º, incisos I e II da Lei nº 7.014/96, como 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, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

Para o cálculo do ICMS-ST, seguindo a regra estabelecida no art. 23 da citada lei, o RICMS/2012, prevê no seu art. 289:

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

*§ 1º Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:*

*II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo I deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;*

*III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso II:*

*a) tratando-se de contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, a alíquota prevista na legislação para cada mercadoria, compensando-se com os créditos eventualmente existentes na escrita fiscal;*

Portanto, o cálculo do imposto devido é realizado com a inclusão da MVA, é a regra geral. Contudo, é fato que a empresa desde 05/07/2018, já estava autorizada pela Gerência de Substituição Tributária a utilizar no cálculo do ICMS-ST devido as operações de vendas do produto MEGATON (bebida energética a base de taurina e cafeína), o critério da Pauta Fiscal, conforme Parecer 23868/2018: “Substituição Tributária. Pauta Fiscal de bebidas energéticas. Inclusão de produto. Pelo deferimento.”.

A autuação foi inicialmente fundada na utilização da Margem de Valor Agregado - MVA como critério de cálculo do ICMS-ST. Entretanto, após apresentação de impugnação, o próprio autuante

reconheceu, na sua informação fiscal complementar, que a empresa havia sido autorizada administrativamente a utilizar pauta fiscal específica, fixada pela Instrução Normativa nº 04/2009, com inclusão dos produtos “*Megaton 1000 ml*” e “*Megaton 2000 ml*”.

Diante disso, a Junta julgadora entendeu que a infração era insubstancial, motivo pelo qual decidiu pela improcedência da exação, com fundamento na regra da prevalência da norma específica sobre a regra geral e no reconhecimento da regularidade da conduta tributária do contribuinte.

A controvérsia posta nos autos restringe-se à validade da metodologia de cálculo adotada pela empresa para o recolhimento do ICMS-ST, tendo em vista a existência de autorização expressa da Administração para utilização de pauta fiscal específica, em vez da regra geral da MVA prevista no RICMS/2012.

Conforme demonstrado nos autos, a empresa recolheu o imposto com base em pauta fiscal fixada em ato normativo estadual, devidamente aprovada e vigente à época. O próprio autuante, após impugnação, refez os cálculos utilizando os parâmetros autorizados e concluiu pela inexistência de débito tributário e consequentemente a Junta de Julgamento Fiscal, com base na documentação trazida, acolheu os fundamentos técnicos e jurídicos da defesa, reconhecendo a regularidade dos recolhimentos.

Destaca-se que a utilização de pauta fiscal, quando autorizada expressamente pela Administração Tributária, constitui norma específica que se sobrepõe à regra geral da MVA. Além disso, o lançamento fiscal restou integralmente revisto pelo próprio autuante, o que evidencia a aderência da conduta do contribuinte à legislação vigente, afastando qualquer presunção de irregularidade.

Não há, portanto, no presente caso, fundamentos jurídicos ou fáticos que justifiquem a manutenção da exigência fiscal, já devidamente anulada pela instância *a quo* com base em provas documentais e análise técnica criteriosa.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso de Ofício e, no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269141.0006/24-9, lavrado contra **GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA**.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS