

PROCESSO - A. I. N° 272466.0122/21-1
RECORRENTE - AMBEV S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0008-04/25-VD
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL / POSTO FISCAL EDUARDO FREIRE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/10/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF N° 0363-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. MERCADORIA EM TRÂNSITO. A Cláusula primeira do Protocolo ICMS 11/91 atribui ao estabelecimento industrial, no caso atual o remetente, no Estado de origem, a condição de sujeito passivo por substituição, cabendo-lhe reter e recolher o ICMS devido pelas operações subsequentes, entretanto o inciso I c/c o parágrafo único da sua Cláusula segunda estabelece hipótese excepcional, ao excluir as operações de transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora, situação em tela, determinando que, nestes casos, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa. Portanto, na operação em tela, de transferência das mercadorias entre estabelecimentos da empresa industrial, somente caberia a exigência do ICMS por substituição nas operações de saídas do Autuado, e não nas suas entradas, como foi equivocadamente exigido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão da 4ª JJF, consubstanciada no Acórdão JJF nº 0008-04/25-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração em tela foi expedido em 18/10/2021, pela fiscalização no trânsito de mercadorias, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 64.254,61, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, decorrente da seguinte imputação:

“Infração 01 – 054.001.001: Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria”.

*Consta a título de **enquadramento legal** o Art. 8º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 7.014/96, c/c arts. 296 e 332, inciso III, alínea “g”, §§ 2º e 3º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.*

*Foi acrescentado no campo “**Descrição dos Fatos**”: “Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação na entrada no território desse Estado, de mercadorias para comercialização, procedentes de outra Unidade da Federação (RJ), por contribuinte DESCREDENCIADO, conforme DANFE 000611667, emitido em 10/10/2021. Contribuinte descredenciado sem ter recolhido o ICMS ref à Antecipação Tributária Total conf. DANF. Seguem abaixo os valores ref. a autuação: Base de Cálculo R\$ 259.289,92; Crédito R\$ 5.753,67; Imposto R\$ 59.068,91”.*

Foram, ainda, anexados aos autos, fls. 04 a 13, os seguintes documentos: Demonstrativo da Memória de Cálculo, Termo de Ocorrência Fiscal nº 4413671002/21-9, assinado pelo motorista da empresa transportadora

da mercadoria, Termo de Conferência do Veículo, também assinado pelo motorista do veículo transportador, DANFe 611667, objeto da autuação, DACTE nº 29682, Resultado da consulta cadastral no sistema da SEFAZ indicando a condição de “**contribuinte descredenciado - omissão de pagamento**”, além do documento de propriedade do veículo em nome de Transportadora Jolivan Ltda., bem como de cópia da carteira de habilitação do motorista transportador da carga”.

O autuado ingressado tempestivamente com **Impugnação** ao lançamento, conforme fls. 19 a 25. O autuante apresentou **informação fiscal**, fls. 49 e 50.

A 6ª JfF apreciou a controvérsia, conforme o voto condutor:

VOTO

O presente Auto de Infração, expedido pela fiscalização no trânsito de mercadorias, foi lavrado para exigir crédito tributário no valor de R\$ 64.254,61, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, decorrente da seguinte imputação: “Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria”.

Os dispositivos legais utilizados pelo autuante para efeito do enquadramento legal da autuação assim se apresentam:

- Lei nº 7.014/96:

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:

(...)

§ 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 desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

b) demais mercadorias destinadas a contribuinte não inscrito ou desabilitado no cadastro ou sem destinatário certo;

§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.

§ 6º Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas.

- RICMS/BA – Dec. 13.780/12:

Art. 295. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(...)

g) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:

1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuar-la em valor inferior ao estabelecido no acordo;

2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;

a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;

(...)

§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" e o item 2 da alínea "g" do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino:

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;

IV - esteja em dia com as obrigações acessórias e atenda regularmente as intimações;

§ 2º-A. O prazo especial previsto no § 2º deste artigo somente será concedido se houver emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal da operação, ainda que o contribuinte atenda aos requisitos definidos no referido dispositivo.

§ 3º O titular da inspetoria fazendária do domicílio fiscal do contribuinte poderá dispensar o requisito previsto no inciso I do § 2º deste artigo, com base em informações acerca do investimento e da capacidade contributiva do sujeito passivo que assegurem o cumprimento da obrigação relativa à antecipação tributária.

De acordo com a transcrição das normas legais acima postas, considero que o embasamento da autuação se encontra posto de forma correta, com a devida motivação e atendimento as formalidades previstas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, bem como do Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, portanto, passo ao enfrentamento dos argumentos defensivos.

Observe, inicialmente, que de acordo como que consta no Termo de Ocorrência Fiscal, fl. 05, o fato central e motivador da autuação está refletido na falta de recolhimento do ICMS por antecipação na entrada no território deste Estado, de mercadorias para comercialização, procedentes de outra unidade da federação, **por contribuinte descredenciado**, situação esta que a defesa se encontra centrada.

Nesta situação considero ser de bom alvitre destacar o previsto pela legislação tributária aplicável, além dos dispositivos já acima destacados:

Art. 8º Lei nº 7.014/96:

(...)

§ 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;

b) demais mercadorias destinadas a contribuinte não inscrito ou desabilitado no cadastro ou sem destinatário certo;

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito: (RICMS/BA):

(...)

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(...)

g) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:

1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetua-la em valor inferior ao estabelecido no acordo;

2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;

a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;

Isto posto, vejo que o autuado arguiu nulidade do Auto de Infração sustentando que na ocasião da autuação

possuía certidão de regularidade fiscal, mencionando duas Certidões Especiais de Débitos Tributários – na condição de Positiva com efeito Negativa, a qual é expedida a pedido do contribuinte, para efeito de aferição da sua situação fiscal (art. 113 do COTEB), portanto, em nada se relaciona com o descredenciamento para pagamento do imposto por antecipação, doc. fl. 08, que indica “Contribuinte descredenciado – Motivo Omissão de Pagamento”, justamente por não preencher, naquele momento, os requisitos estabelecidos pelo § 2º do Art. 332 do RICMS/BA, acima transcrito.

Desta maneira, não acolho a nulidade arguida já que, regularidade da situação fiscal, obtida via certidão de débito, é diferente de descredenciamento para pagamento do imposto antes da entrada da mercadoria sujeita a antecipação tributária antes da entrada no território deste Estado, o que é o caso.

Registro que no momento da presente ação fiscal, o autado não se encontrava com a exigibilidade do débito inscrito em Dívida Ativa suspensa, visto que o fornecimento de certidão especial de débito tributário positiva, com efeito negativa, não é caso de suspensão da exigibilidade do crédito à luz do previsto pelo Art. 151 do CTN.

Consequentemente, pelo fato do mesmo se encontrar na condição de descredenciado para efetuar o pagamento do imposto no prazo previsto no art. 332, § 2º, do Decreto nº 13.780/12, ou seja: “... até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal ...”, considero que a fiscalização se pautou de forma acertada ao exigir o imposto antes da entrada no território deste Estado.

O segundo argumento de nulidade a título de erro na apuração da base de cálculo, vejo que, não se confirma. Isto porque, a memória de cálculo constante à fl. 04, entregue ao autuado, aponta, de forma clara, como o autuante apurou o valor da base de cálculo, ou seja, considerou o valor da operação indicada no próprio documento fiscal, adicionou o valor do IPI também destacado no documento fiscal, em seguida aplicou a MVA de 197,60% prevista no Anexo I do RICMS/BA, então vigente, para chegar a base de cálculo no valor de R\$ 259.289,92 e, a partir daí, processou os cálculos na forma indicada na aludida memória de fl. 04, calculando, ainda, no mesmo demonstrativo, de forma separada, o valor do imposto com a alíquota normal de 25% e o acréscimo de 2% referente ao percentual destinado ao Fundo de Combate à Pobreza.

Portanto, não vejo quaisquer valores irreais constantes na autuação ou alheios as operações realizadas, conforme aventado pela defesa, razão pela qual não acolho a nulidade arguida.

No tocante ao argumento de que deveria o autuante ter observado que a operação foi devidamente escriturada/declarada e que todo o ICMS foi recolhido na etapa de comercialização do produto para venda, anexando, para efeito de comprovação um pequeno recorte do que seria sua EFD transmitida com o número do documento objeto da autuação, não há como se acolher tal argumento em razão de que: **i)** o recolhimento é devido do ICMS ST pela entrada da mercadoria, e não quando da sua comercialização; **ii)** no caso presente a autuação ocorreu no trânsito da mercadoria, portanto, seria impossível análise da EFD para um fato ainda não ocorrido; **iii)** para efeito de comprovação do pagamento caberia ao autuado ter apresentado o DAE do pagamento do ICMS ST/AT, embora a destempo, com a indicação de inclusão do documento fiscal objeto da autuação, para que fossem efetuadas as devidas verificações, inclusive quanto à possibilidade de indicação de solicitação de um suposto pedido de restituição de indébito por parte do autuado, o que não ocorreu.

Portanto, no caso presente, não há que se cogitar que o autuado foi duplamente onerado, quando disse que arcou com o ICMS na operação de comercialização, fato não comprovado, tampouco, está se exigindo nova diferença do ICMS em função do não recolhimento antecipado, que é o efetivamente devido, não havendo assim que se falar em enriquecimento ilícito.

Desta forma, deixo também de acolher os argumentos defensivos acima suscitados.

Naquilo que se relaciona ao argumento de improcedência do Auto de Infração em face da alegação de ter ocorrido mero recolhimento a destempo do imposto, e que eventual erro no momento do pagamento, se antecipadamente ou na apuração mensal, não pode dar ensejo à cobrança do imposto, quando demonstrada a sua quitação, se trata de outro argumento que não pode ser aceito. Isto porque não houve comprovação da ocorrência de qualquer recolhimento a posteriori pelo autuado em relação as operações envolvendo o documento fiscal objeto da autuação.

Aliás, não se pode falar que houve recolhimento a destempo pois este, na presente situação, é devido por ocasião da entrada da mercadoria, o que não ocorreu, logo não se trata de mero erro de procedimento, sendo, desta maneira, devido o imposto exigido e não apenas multa por atraso formal, conforme requerido.

Argumento não acolhido.

No que tange a arguição de inconstitucionalidade na cobrança do ICMS com base em decreto, esclareço que não compete ao órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, consoante previsão constante no Art. 167, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, por igual, se aplica ao pedido de anulação ou redução da multa aplicada, a qual possui previsão legal (Lei nº 7.014/96 e no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), a qual fica mantida.

Finalmente, quanto ao pedido para que as publicações e intimações relacionadas ao presente feito sejam realizadas em nome do advogado que subscreveu a peça defensiva ora examinada, esclareço que estas obedecem ao previsto pelo Art. 108 e seus incisos, do RPAF/BA, porém, nada impede que o pedido possa também ser atendido, observando que, acaso não o seja, não é motivo para nulidade da peça processual.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Apresentado peça recursal tempestiva.

DOS FATOS

A recorrente foi autuada por suposta falta de recolhimento de ICMS por antecipação na entrada de mercadorias vindas do RJ, sob a alegação de estar descredenciada. A penalidade aplicada foi de 60% (art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96).

Fala que em defesa administrativa, demonstrou possuir inscrição estadual regular, certidões de regularidade fiscal vigentes, escrituração e declaração do ICMS devido na EFD, além de sustentar que eventual discussão seria apenas quanto ao momento do pagamento, e não quanto ao recolhimento em si. O julgador de Primeira Instância manteve o auto, afirmando que a infração foi constatada no trânsito e que a EFD não seria suficiente para comprovar o recolhimento.

Aponta que:

- A notificação ocorreu mais de um ano após a operação, impondo ao julgador revisar fatos extintivos/modificativos;
- A empresa comprovou inscrição estadual regular e escrituração da operação, afastando a tese de falta de recolhimento;
- A rejeição da EFD como prova é incoerente, já que é documento oficial recepcionado pelo Fisco;
- O lançamento exige pagamento antecipado antes do fato gerador, o que é juridicamente indevido;
- A alegação de contribuinte descredenciado, mesmo com certidão válida, viola boa-fé administrativa, segurança jurídica e princípios constitucionais.

Requeru a reforma da decisão e a declaração de nulidade ou improcedência do lançamento fiscal.

FUNDAMENTOS DE DIREITO

1 Nulidade do Auto de Infração. Regularidade Fiscal da Autuada

Disse que o lançamento fiscal se baseia em suposta ausência de inscrição estadual em 10/10/2021. Contudo, a recorrente possuía certidões de regularidade fiscal emitidas em 07/10/2021 e 21/10/2021, comprovando sua plena regularidade no período. Assim, não há fundamento para a alegação de irregularidade nem para a cobrança de ICMS antecipado, impondo-se a nulidade ou improcedência da autuação. Junta prints do alegado.

2 Nulidade do Auto de Infração. Erro de base de cálculo

Sustenta que a infração imputada é inexistente, pois a recorrente estava regularmente credenciada. Além disso, o lançamento fiscal é nulo pela iliquidez dos valores exigidos: a base de cálculo utilizada pela fiscalização não corresponde à informada na nota fiscal, nem pode ser obtida pela aplicação da MVA e encargos. Os valores lançados são irreais e alheios à operação, sem demonstração clara de sua origem, o que inviabiliza a plena defesa. Diante da ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração.

3 Erro na Apuração. ICMS Recolhido na Etapa de Comercialização. Vício na Indicação dos Valores a Recolher. Pretensão de Imputar Valores a Título de ICMS Antecipado sem Deduzir/Observar que todo o ICMS fora recolhido. Ofensa à Liquidez e Certeza.

Reportou que o lançamento fiscal baseou-se na premissa de ausência de inscrição estadual e falta de recolhimento antecipado de ICMS. Contudo, a operação foi devidamente escriturada na EFD e o imposto já foi integralmente recolhido na etapa de comercialização. Ao desconsiderar esse recolhimento e exigir novo pagamento, a fiscalização incorreu em *bis in idem*, impondo cobrança indevida, desproporcional e sem base legal. Assim, o auto de infração é nulo/improcedente, por vício insanável na composição da base de cálculo e enriquecimento indevido do Estado.

4. Da improcedência da Exigência Fiscal. Mero Recolhimento a Destempo

Salienta que a autuação é indevida, pois o ICMS já foi integralmente recolhido na etapa de comercialização. Eventual erro teria ocorrido apenas quanto ao momento do pagamento, sem prejuízo ao Fisco, não podendo justificar nova cobrança, sob pena de duplicidade e enriquecimento sem causa. Nesse cenário, no máximo caberia multa formal, mas não a exigência do tributo. Como o crédito já está extinto (art. 156, I do CTN), impõe-se a improcedência da autuação.

5 Por Cautela. Da Inconstitucionalidade da Cobrança Antecipada do ICMS com base em Decreto. Tema 456 STF

Ressalta que o auto de infração é nulo porque exige o recolhimento antecipado do ICMS com base apenas em decreto estadual, sem lei em sentido estrito ou complementar que autorize tal cobrança. Antes da ocorrência do fato gerador não há obrigação tributária constituída. O STF (Tema 456) e o STJ já firmaram entendimento de que a antecipação sem substituição só pode ser exigida por lei, sendo inconstitucional sua instituição por decreto. Assim, a cobrança é ilegal e a autuação deve ser julgada improcedente.

Finaliza requerendo que a admissibilidade e provimento desta peça recursal para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da exigência fiscal. Pugna para que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.

É o relatório.

VOTO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0008-04/25-VD), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/10/2021, exigindo R\$ 64.254,61, a título de ICMS devido por antecipação tributária total, acrescido de multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96).

Consta do auto, em síntese, a imputação: *“Infração 01 – 054.001.001: Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria”*.

A fiscalização instruiu o feito com Termo de Ocorrência Fiscal, Termo de Conferência do Veículo, DANFe nº 000611667 (10/10/2021), DACTE nº 29682, consulta cadastral e memória de cálculo.

Em impugnação e no Recurso, a Contribuinte alegou, em síntese: (i) nulidade por suposta regularidade fiscal/credenciamento e ausência de fundamento; (ii) erro de base de cálculo (MVA e encargos); (iii) pagamento do ICMS na etapa de comercialização e escrituração na EFD, de modo a vedar *bis in idem*; (iv) que, se houve equívoco, tratou-se de mero atraso, atraindo apenas multa moratória de 4%; (v) inconstitucionalidade da antecipação fundada em regulamento (Tema 456/STF); e (vi) caráter confiscatório da multa de 60%. Além disso, sustentou que, à luz do Protocolo ICMS 11/91, a responsabilidade seria do remetente (ST na saída), havendo ilegitimidade passiva do destinatário.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo, interposto por parte legítima e instruído com os documentos essenciais. Conheço.

2. Delimitação normativa – ST nas operações interestaduais e o Protocolo ICMS 11/91

O ponto de partida para análise dos autos é a natureza do regime aplicável. A própria autuação reconhece que a mercadoria estava sujeita à substituição tributária por força de convênio ou protocolo. Nessas hipóteses, o art. 295 do RICMS/BA determina que a substituição se rege prioritariamente pelos instrumentos firmados entre os Estados.

No caso, aplica-se o Protocolo ICMS 11/91, firmado entre Bahia e Rio de Janeiro, que disciplina a substituição tributária nas operações interestaduais com bebidas. O art. 2º atribui ao remetente, no Estado de origem, a condição de sujeito passivo por substituição, cabendo-lhe reter e recolher o ICMS devido pelas operações subsequentes.

O parágrafo único do dispositivo estabelece hipótese excepcional: se não houver retenção, ou esta ocorrer a menor, o destinatário poderá ser responsabilizado pela diferença. Assim, a regra é a responsabilidade do remetente; a responsabilização direta do destinatário só se legitima mediante prova da falha do substituto.

Esse desenho normativo harmoniza-se com o art. 128 do CTN, que admite a atribuição de responsabilidade a terceiros nos estritos limites da lei, e com o art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/96, que prevê hipóteses específicas de responsabilidade solidária do substituído (como nas operações com substituto sem inscrição ativa na Bahia).

3. Ônus de motivação e prova dos pressupostos da responsabilização supletiva

Tratando-se de autuação contra o destinatário, cabia ao Fisco individualizar e demonstrar: **(a)** que o remetente substituto deixou de reter o imposto ou o recolheu a menor; e **(b)** quando aplicável, a ocorrência de hipótese legal que autorizasse o deslocamento da responsabilidade ao destinatário (ex.: art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/96).

Não basta a afirmação genérica de “não retenção” ou “não recolhimento”: é indispensável comprovar a conduta do substituto, com sua devida identificação, condição cadastral e cotejo das obrigações assumidas pelo Protocolo ICMS 11/91. Essa exigência decorre do art. 39 do RPAF/BA (motivação do lançamento) e do art. 142 do CTN (constituição válida do crédito).

No caso, a autuação não individualizou o remetente como legítimo substituto tributário, nem demonstrou eventual falha de retenção ou recolhimento a menor. Tampouco evidenciou as hipóteses do art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/96. Sem tais premissas, converteu o destinatário em sujeito passivo principal, em desconformidade com o art. 2º do Protocolo 11/91.

4. Descredenciamento do destinatário

O descredenciamento do destinatário, relevante apenas para antecipação sem substituição (art. 332 do RICMS/BA), não altera o sujeito passivo quando há substituição tributária regida por Protocolo/Convênio. A responsabilidade continua sendo do substituto, e o destinatário só pode responder supletivamente se demonstrados os pressupostos do parágrafo único, do art. 2º do Protocolo ICMS 11/91. A aplicação isolada do art. 332, sem a devida correlação com o Protocolo, desvirtua a lógica do regime interestadual.

Reconhecida a ilegitimidade passiva, a autuação não subsiste. Ainda assim, cabe registrar:

- **EFD e pagamento posterior:** a escrituração em EFD não desloca o sujeito passivo definido no Protocolo, nem supre a falta de retenção do substituto. Apuração própria e ST são regimes autônomos (CTN, arts. 113 e 114).
- **Base de cálculo/MVA:** eventuais questionamentos sobre MVA pressupõem a validade do lançamento. Reconhecida a ilegitimidade subjetiva, a discussão resta prejudicada.
- **Multa de 60%:** sendo indevido o principal, a penalidade acessória não subsiste.

- **Tema 456/STF:** trata de antecipação sem substituição fundada apenas em decreto. O caso presente envolve substituição tributária com base em Protocolo, não se aplicando a *ratio decidendi* daquele julgamento.
- **Controle de constitucionalidade:** não compete à instância administrativa (art. 167, I do RPAF/BA). De todo modo, a solução aqui adotada independe de juízo de constitucionalidade.

Diante do exposto, reconhece-se que a operação estava submetida ao regime de substituição tributária do Protocolo ICMS 11/91, atribuindo ao remetente a responsabilidade primária pelo recolhimento do imposto. Ausente prova de omissão ou recolhimento a menor por parte do substituto, e inexistindo fundamento legal que legitime a cobrança direta do destinatário, resta configurada a ilegitimidade passiva da autuada.

Assim, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para declarar a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela, com fundamento no art. 2º, parágrafo único do Protocolo ICMS 11/91, c/c art. 128 do CTN, art. 295 do RICMS/BA e art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/96, restando prejudicadas as demais matérias recursais.

VOTO EM SEPARADO

Peço vênha à ilustre Relatora para divergir apenas e tão somente dos argumentos utilizados para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração, tendo em vista que concordo com a decisão final quanto ao mérito da autuação.

Como explicou a ilustre Relatora, o ponto de partida para análise dos autos é a natureza do regime aplicável, sendo que a própria autuação reconhece que a mercadoria estava sujeita à substituição tributária por força do Protocolo ICMS nº 11/91, que disciplina a substituição tributária nas operações interestaduais com bebidas, e o Art. 295 do RICMS/12 determina que o regime da substituição tributária é regido prioritariamente pelos instrumentos firmados entre os Estados.

Ocorre que a Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 11/91 atribui ao estabelecimento industrial, no caso atual o remetente, no Estado de origem, a condição de sujeito passivo por substituição, cabendo-lhe reter e recolher o ICMS devido pelas operações subsequentes, entretanto o inciso I c/c o parágrafo único da sua Cláusula segunda estabelece hipótese excepcional, ao excluir as operações de transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora, situação em tela, determinando que, nestes casos, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa, *in verbis*:

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cerveja, inclusive chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, classificados nas posições 2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH, entre contribuintes situados nos seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial, importador, arrematante de mercadorias importada e apreendida ou engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subsequentes.

...

Cláusula segunda O regime de que trata este protocolo não se aplica:

I - à transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora;

...

Parágrafo único. Na hipótese desta cláusula, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.”

Portanto, na operação em tela, de transferência das mercadorias entre estabelecimentos da empresa industrial, somente caberia a exigência do ICMS por substituição nas operações de saídas do Autuado, e não nas suas entradas, como foi equivocadamente exigido.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 272466.0122/21-1, lavrado contra **AMBEV S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

TÁBATA MINEIRO BEZERRA – RELATORA

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS