

A. I. N° - 272466.0122/21-1
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL / POSTO FISCAL EDUARDO FREIRE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/02/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0008-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. MERCADORIA EM TRÂNSITO. É devido o pagamento do imposto por antecipação tributária, nas aquisições de mercadorias procedente de outra unidade da federação, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso neste Estado, quando adquiridas por contribuinte na condição de descredenciado para efetuar o recolhimento do imposto em etapa posterior. Argumentos defensivos insuficientes para afastar a exigência tributária. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O 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 foi cientificado da Notificação Fiscal via Mensagem DT-e, fl. 18, em 03/05/2022, tendo ingressado tempestivamente com Impugnação ao lançamento, conforme fls. 19 a 25, cujos argumentos passo a expor.

Após tecer considerações iniciais passou a arguir a nulidade do Auto de Infração, citou que o lançamento decorre do suposto descredenciamento da sua inscrição estadual quando da realização da operação com a Nota Fiscal nº 611667 em 10/10/2021. Entretanto, disse que analisando o fundamento do lançamento fiscal é possível observar a impertinência do fundamento, uma vez que, no período autuado, possuía certidão de regularidade fiscal emitidas entre 07/10/2021 e 23/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na sua inscrição estadual, tendo afixado à fl. 20 dos autos duas figuras de Certidão Especial de Débitos Tributários para referendar seu argumento.

Em seguida voltou a suscitar a nulidade do Auto de Infração, desta vez por erro da base de cálculo, causando iliquidez dos valores exigidos e ausência de qualquer relação com a operação realizada.

Neste sentido, sustentou que os valores autuados não são compatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal, o que impede a ciência do valor efetivo em discussão e, consequentemente formular a defesa de forma plena.

Com vistas a evidenciar o que chamou de vícios na apuração fiscal, confrontou os valores declarados no documento fiscal e os utilizados pelo autuante para efeito do lançamento, figuras fl. 21, observando que a memória de cálculo que lhe foi disponibilizada, não contém qualquer esclarecimento quanto a forma de obtenção dos referidos valores, não havendo qualquer fundamento no lançamento para justificar a base de cálculo de R\$ 259.289,92, tendo em vista que adotando a base de cálculo do ICMS próprio, acrescido do IPI e demais encargos, com aplicação da MVA de 197,60% jamais se chegará a base de cálculo utilizada pelo autuante, restando, ao seu entender, que os valores autuados são irreais, pois alheios as operações realizadas.

Por considerar irregular a apuração do imposto, sem indicação de modo preciso, claro e completo como tais cálculos e recolhimentos deveriam ter sido efetuados, afrontando os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo assim o exercício do contraditório e da ampla defesa, em total afronta aos arts. 142 do CTN e 5º, LIV e LV da Constituição Federal, requereu a declaração de nulidade do Auto de Infração.

No tópico seguinte, intitulado *“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”*, mencionou que mesmo que o autuante entenda que o ICMS deveria ter sido recolhido na entrada do território estadual, que não considera ser esta a hipótese, caberia ser observado que a operação foi devidamente escriturada/declarada e que todo o imposto foi recolhido na etapa de comercialização do produto, haja vista estarem devidamente declarados em sua EFD, afixando recorte da EFD transmitida, fl. 22, onde consta a indicação do número documento fiscal objeto da autuação, não havendo, pois, que se falar em exigir o recolhimento antecipado, já que, em caso de manutenção da autuação, estará sendo duplamente onerado quando arcou com o ICMS na operação de comercialização e, segundo, por estar sendo obrigado a pagar uma nova diferença em função do não recolhimento antecipado.

Em seguida passou a suscitar a improcedência da exigência fiscal em função de mero recolhimento a destempo, sustentando 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, como ocorreu no caso em análise, pontuando que se houve algum erro não foi quanto ao valor a ser recolhido, mas, apenas, quanto ao momento do pagamento realizado que, além de não causar qualquer prejuízo físico, a manutenção da autuação acarretaria no pagamento em duplicidade de valores já quitados anteriormente, ensejando enriquecimento sem causa.

Após citar decisões de Tribunais Superiores para robustecer seus argumentos, concluiu sustentando que, no presente caso seria devido, quando muito, multa de mora pelo atraso (art. 102

da Lei 3.956/81) visto que comprovado que recolheu o imposto em sua totalidade.

Passou em seguida a arguir inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS com base em Decreto, Tema 456 do STF, sustentando que antes do fato gerador não há obrigação tributária nem crédito constituído, portanto, não há que se falar em pagamento de tributo, tal qual sugere o lançamento fiscal.

Para robustecer seu argumento transcreveu decisões do STF e do STJ, afirmando ser inequívoca a aplicação do Tema 456 do STF ao caso, razão pela qual requereu a improcedência da autuação.

Em conclusão pugnou pelo provimento da peça impugnatória para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da exigência fiscal, ou, caso não acolhido, requereu a anulação da multa imposta ou subsidiariamente, sua redução para o patamar da multa moratória de 4% fixado no Art. 102, I, “b” da Lei nº 3.956/81 e, finalmente, requereu que todas as intimações e publicações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome do advogado que subscreveu a peça defensiva, sob pena de nulidade.

O autuante apresentou informação fiscal, fls. 49 e 50, citando que não há reparos a fazer e que os presentes autos devem ser julgados procedentes, pelos motivos que passou a apresentar.

Disse tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude do Convênio ICMS 11/91, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem o recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria.

Aduziu que o presente Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os papéis de trabalho acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/BA para determinar sua nulidade.

Destacou que a base de cálculo da substituição tributária na operação foi obtida somando-se o valor consignado na NF-e a parcela referente ao seguro, frete, IPI e outros encargos transferíveis ao destinatário, acrescido, ainda, da MVA (Anexo 1 do RICMS/BA) referente as operações subsequentes. Acrescentou que aos fatos geradores foi adicionado a alíquota o percentual de 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme anexo – Demonstrativo do débito fiscal.

Sustentou que a manutenção da autuação não acarretará enriquecimento sem causa pelo Estado ou violação ao princípio da não-cumulatividade, pois os valores acaso recolhidos em duplicidade fazem jus a recuperação tributária nos termos do artigo 73 e seguintes do RPAF/BA, não cabendo ao preposto fiscal ações tributárias compensatórias, cabendo, unicamente, a reclamação do débito tributário pela lavratura do auto de infração.

Concluiu ratificando a lavratura do presente auto de infração e sua manutenção.

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 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;

§ 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.

Observo, 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 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 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;

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 subseqüentes;

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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 272466.0122/21-1, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 64.254,61**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR