

A. I. Nº - 269141.0006/24-9  
AUTUADO - GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO MACHADO DE ABREU  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ RECÔNCAVO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/04/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0062-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Contribuinte enquadrado na condição de sujeito passivo por substituição tributária. Nas operações internas com bebidas energéticas, a regra geral é a de o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, deve ser calculado segundo regramento contido no artigo 23, § 6º, inciso I da Lei nº 7.014/96. Todavia a Administração Tributária através de deferimento de pleito formulado pelo sujeito passivo, incluiu produtos por ele fabricados na sistemática de utilização de pauta fiscal para efeito de cálculo do ICMS por Substituição Tributária. Revisão feita pelo autuante em sede de informação fiscal, constatou inexistir débito, à vista da aplicação do critério correto de cálculo, ou seja, da regra específica. Infração insubsistente. Não acolhidas as questões preliminares postas. Prejudicado o pedido para realização de perícia contábil. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 18 de junho de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 345.778,21, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

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

A autuada, por seus advogados, construídos de acordo com o instrumento de fl. 22, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 13 a 21, onde, inicialmente, requer, nos termos do artigo 272, § 2º da Lei nº 13.105/2015, que todas as publicações oriundas deste litígio ocorram, exclusivamente, em nome do advogado apontado, no endereço indicado, sob pena de nulidade (artigo 272, § 2º e 5º do CPC).

Fala ser pessoa jurídica que se dedica, primordialmente, à fabricação de sucos concentrados de frutas, hortaliças e legumes e, também, realiza o comércio e fabricação de bebidas não alcoólicas, inclusive do energético Megaton, como se infere da análise do seu Contrato Social (Anexo 02 – Atos Constitutivos).

Nesse sentido, confirma que ao longo dos exercícios de 2019 e 2020, realizou o comércio das referidas bebidas, procedendo com a emissão das Notas Fiscais correspondentes e o recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário (ICMS-ST).

Ocorre ter sido surpreendida com a cobrança de valores devidos à título de ICMS-ST, supostamente recolhidos a menor, conforme se depreende do Auto de Infração ora discutido, entretanto, conforme será a seguir demonstrado, garante que nos referidos períodos apurados,

realizou recolhimento do tributo, com base na respectiva pauta fiscal do produto vendido “Energético Megaton” (documento anexo), de modo que a efetiva cobrança de valores, nos moldes realizados, é indevida.

Passando a demonstrar os fundamentos do pedido, argumenta que nesse sentido, o artigo 1º da Lei Estadual nº 7.014/1996 (transcrito), determina como fato gerador do ICMS a operação relativa à circulação de mercadorias.

Fala possuir o ICMS três formas distintas de recolhimento: plurifásica, por substituição tributária (monofásica) e por diferença de alíquota. Na forma plurifásica, o ICMS é recolhido sobre cada uma das etapas em que a mercadoria passa, até a chegada no consumidor final.

Por outro lado, o recolhimento a partir da substituição tributária se trata de uma antecipação do recolhimento do tributo: o substituto retém o valor relacionado ao tributo (geralmente o fabricante ou industrial) no momento da operação, valor esse que depois será recuperado pelo revendedor na venda ao consumidor final, conclui.

Por fim, ressalta existir, ainda, a modalidade DIFAL, que incide sobre operações realizadas para fora do território estadual, em que a diferença entre as alíquotas do ICMS aplicáveis em cada estado é cobrada.

Nesse sentido, na qualidade de substituta tributária, entre os meses de junho de 2019 e dezembro de 2020, realizou a retenção do tributo com base na precificação do produto constante na pauta fiscal divulgada ainda em 2018 pelo Superintendente de Administração Tributária, incluída na Instrução Normativa nº 04/2009, reproduzida.

Aponta que nessa seara, a Fazenda Estadual pretende cobrar a diferença entre o valor recolhido pela empresa, calculado com base na pauta fiscal, e o valor que, na sua visão, deveria ter sido recolhido, calculado a partir da margem de valor adicionado (MVA).

Argui que o Fisco não demonstrou efetivamente o cálculo realizado para determinar o valor a ser cobrado, de forma que o valor constante no Auto de Infração não pode ser comprovadamente devido.

Sustenta ser a presunção de veracidade do ato administrativo relativa, sendo vedado, no ordenamento jurídico, a cobrança indevida de tributo sem a efetiva demonstração de seu cálculo.

Invoca Maria Sylvia Di Pietro, muito embora a impugnação do ato administrativo importe inversão do ônus da prova em desfavor do particular, a Administração de provar a veracidade dos fatos narrados no ato impugnado.

Nesse mesmo sentido, Marçal Justen Filho, consoante trecho reproduzido.

Garante que a mera apresentação de valores, como faz a Fiscalização, não é capaz de provar a pertinência da cobrança almejada, tampouco demonstra falhas no cálculo do tributo recolhido.

Ademais, a ausência do demonstrativo contábil impede que possa efetivamente ter acesso aos cálculos realizados pela Administração Fazendária, sendo evidente a violação ao princípio da ampla defesa e contraditório, impossibilitando que a empresa possa efetivamente rebater a cobrança realizada.

Nesse ponto, requer a realização de perícia contábil, a fim de apurar efetivamente os valores efetivamente recolhidos do tributo, a partir da pauta fiscal, e os valores que, na visão do autuante, deveriam ser efetivamente recolhidos.

Aduz que como já ressaltado, realizou a retenção do tributo com base na precificação do produto constante na pauta fiscal divulgada ainda em 2018 pelo Superintendente de Administração Tributária, incluída na Instrução Normativa 04/2009.

Ou seja: é fato ter realizado o cálculo do tributo recolhido a partir de parâmetros divulgados pela própria Administração Fazendária sendo, portanto, parâmetro previsto normativamente no estado

da Bahia.

Nesse sentido, é aplicável o conceito de indução ao erro pela Administração Fazendária, que leva o contribuinte a adotar uma conduta errônea em relação às suas obrigações tributárias, conclui.

A partir da divulgação da pauta fiscal específica do produto “Energético Megaton”, o Fisco Estadual, ainda que inadvertidamente, permitiu ao contribuinte a realização do cálculo do ICMS-ST a partir da referida precificação, ainda mais a partir da ausência de previsão legal expressa sobre a forma de cálculo do tributo.

Considera ter restado evidente, portanto, a sua boa-fé que, baseada tão somente nas informações fornecidas pelo Fisco, realizou a retenção dos valores que entendia pertinentes.

Justifica que a falta de clareza ou omissão de informações na legislação e documentos divulgados pelo Fisco levou o contribuinte a agir de forma inadequada, acreditando estar em conformidade com a legislação.

Cita texto doutrinário de Geraldo Ataliba em suporte aos seus argumentos.

Frisa que a ausência de abordagem clara da legislação vigente no estado baiano sobre a base a ser utilizada para cálculo do ICMS-ST, alinhada à divulgação da pauta fiscal com preços dos produtos sugeridos pelo próprio Fisco Estadual, geram ao contribuinte a certeza de que tal parâmetro poderá ser utilizado no referido cálculo.

Qualquer decisão em contrário seria totalmente inesperada pelo contribuinte, ainda mais no sentido de agravar o ônus tributário já suportado em razão do recolhimento do tributo, ressalta, sem previsão legal expressa.

Portanto, vê que a cobrança pretendida pelo Fisco não merece prosperar, sendo certo que a divulgação da pauta fiscal pela autoridade administrativa, aliada à inexistência de legislação expressa, induziram a empresa a realizar os cálculos e recolher os valores que entendia como serem legalmente devidos.

Por todo o exposto, pontua que as Notas Fiscais classificadas pelo CFOP 5904 - operações de remessa para venda em outro estabelecimento não atraem a incidência de ICMS-ST, seja pela ausência de prática de negócio mercantil, ou mesmo da transferência de propriedade.

Ademais, a cobrança do tributo nas operações descritas, sem expressa previsão legislativa, vai de encontro ao princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal, o que impede, portanto, o lançamento do crédito tributário em seu desfavor, o que a leva a requerer o cancelamento da cobrança referente à diferença entre os valores recolhidos com base na pauta fiscal e os cálculos realizado pelo Fisco.

Informação Fiscal prestada pelo autuante à fl. 59, após resumir os termos da autuação, argumenta ter o contribuinte informado que efetuou o recolhimento do imposto baseado na pauta fiscal divulgada pela SAT, e que, de fato, através do processo 062701/2017-6, foi autorizado a utilizar esta pauta para os produtos autuados Megaton 1000 ml (valor unitário de R\$ 4,37) e Megaton 2000 ml (valor unitário de R\$ 5,99).

Reconhece que os cálculos da autuação foram equivocadamente feitos usando a Margem de Valor Agregado (MVA) de 114%, definida no item 3.13 do Anexo 1 ao RICMS/12, tendo refeito os cálculos e não restado imposto a ser pago pelo contribuinte, conforme “Anexo Infração 01\_Corrigida”.

Esclarece, adicionalmente, não estar correta a afirmação defensiva de que não se demonstrou o cálculo realizado para determinar o valor a ser cobrado, uma vez que a empresa recebeu todos os demonstrativos, conforme fl. 10 do processo, bem como, não houve autuação para as saídas com CFOP 5904.

Encaminha os autos para apreciação do órgão julgador.

Acostou novos demonstrativos e documentos às fls. 105 a 182.

Intimada a empresa, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, da informação fiscal prestada e dos novos elementos trazidos pelo autuante em 26/11/2024 (fl. 62), a autuada se manteve silente.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 08/01/2025 (fl. 63), recebidos neste órgão em 29/01/2025 (fl. 63-v), e encaminhados a este relator em 31/01/2025 (fl. 64-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

## 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 cobrados, na revisão fiscal efetuada, consoante já relatado.

Analisando 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 impessoais, 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 despercebida 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 1000ml e Pet 2000ml, 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 5904, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269141.0006/24-9, lavrado contra **GENE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, na redação do Decreto 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 20 de março de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR