

A. I. Nº - 293259.0117/21-8  
AUTUADO - AMBEV S.A.  
AUTUANTE - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS  
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/10/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0172-03/25-VD**

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

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 25/10/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 52.606,27, acrescido de multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01.** – 054.001.003 – Falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias elencadas no Anexo I do RICMS, adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado, no mês de outubro de 2021.

O autuado impugna o lançamento fls. 17/23. Afirma que vem apresentar defesa, em virtude da lavratura do auto de infração em epígrafe, o que faz nos termos a seguir expostos. Registra a tempestividade de sua defesa e sintetiza os fatos.

Entende que o auto de infração não merece prosperar, pois, analisando a operação autuada, não subsiste o alegado descredenciamento da inscrição estadual, fato que afasta a materialidade da infração. Some-se a isso, que todo o ICMS da operação foi incluído na apuração regular da contribuinte, não havendo que se falar em nova cobrança, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Os documentos anexados, e os esclarecimentos a seguir apresentados, irão demonstrar a necessidade de cancelamento integral da autuação.

Frisa que, analisando o fundamento do lançamento fiscal, é possível observar sua impertinência, uma vez que, que no período autuado, possuía certidão de regularidade fiscal, emitida em 13/10/2021 e 23/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na inscrição estadual. Ilustra evidência da regularidade de sua empresa no período de outubro de 2021.

Desse modo, diz que considerando a regularidade fiscal certificada pelo própria Fazenda Pública, não há que se falar em irregularidade da inscrição estadual, ou mesmo, cobrança de ICMS antecipado tal qual pretende o lançamento ora combatido. Logo, inexistente fundamento de validade para o lançamento fiscal, razão pela qual pugna pela declaração de nulidade/improcedência da autuação.

Afirma que, não obstante a inexistência da infração imputada, outro aspecto demonstra a nulidade do lançamento fiscal, notadamente, a iliquidez dos valores exigidos, e a ausência de qualquer relação com a operação realizada.

Isso porque, mesmo que tomássemos como válida a premissa de descredenciamento, os valores autuados não são compatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal. Fato esse que inviabiliza a ciência da contribuinte a respeito de qual seria a real base de cálculo utilizada no lançamento fiscal, e que impede sua ciência, sobre o efetivo valor em discussão e de formular sua defesa de forma plena. Com vistas a evidenciar os vícios na apuração fiscal ora noticiados, confronta os valores declarados no documento fiscal, e aqueles utilizados pela fiscalização para o lançamento ora impugnado.

Aponta recorte da nota fiscal e da memória de cálculo disponibilizada pela fiscalização, sem qualquer esclarecimento quanto a forma de obtenção dos referidos valores. Ocorre que, não há qualquer fundamento no lançamento fiscal para justificar a base de cálculo de R\$ 208.896,00. É que, adotando a base de cálculo do ICMS próprio, acrescido do IPI e demais encargos, e aplicando a MVA de 197,60%, jamais chegaríamos a base de cálculo utilizada pela fiscalização em seu lançamento. Ou seja, há uma total nulidade nos valores lançados, eis que não são compatíveis com as operações autuadas.

Destaca, portanto, com base nos documentos fornecidos pelo auditor fiscal em sua apuração, que os valores autuados são irreais, pois alheios as operações realizadas. Assim, evidenciado o vício de apuração, comprova-se a imprecisão da acusação fiscal face a notória falha da base de cálculo considerada pela fiscalização.

Agindo de forma contrária às expectativas do processo administrativo tributário, a autoridade fiscal trouxe a confirmação de que o auto de infração foi lavrado sem certeza do crédito tributário, sem delimitar, com precisão, seus aspectos quantitativos (base tributável e alíquota). Limitou-se a afirmar a irregularidade na apuração do imposto/crédito, sem indicar, 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, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total violação aos arts. 142, do CTN, ao art. 5º, LIV e LV, da CF. Por mais estas razões, entende que deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

Para fundamentar as conclusões do trabalho de fiscalização, aduz a autoridade fiscal que deveria ter promovido o recolhimento por antecipação do ICMS, e, ao não o fazer, teria incorrido em prejuízo ao Estado, sendo exigível os valores lançados no auto de infração.

Ocorre que, mesmo que a fiscalização entenda que o ICMS deveria ter sido recolhido na entrada do território estadual (que não é a hipótese!), caberia observar que a operação foi devidamente escriturada/declarada, e que todo o ICMS foi recolhido na etapa de comercialização do produto adquirido para venda, não havendo que se falar em novos recolhimentos, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade.

Com vistas a melhor evidenciar o recolhimento do imposto na apuração mensal, demonstra que o documento fiscal autuado foi regularmente escriturado/declarado na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD (doc anexo) e transmitida à fiscalização: recorte da EFD transmitida, com destaque para o registro da nota fiscal 56082 no Bloco C. Portanto, em relação à operação autuada, não há que se falar em exigir o recolhimento do ICMS antecipado, uma vez que todo o ICMS foi declarado na apuração mensal e recolhido aos cofres estaduais.

Desse modo, ao desconsiderar que houve o recolhimento integral do ICMS nessa etapa, o lançamento incorreu em *bis in idem*, uma vez que, mesmo partindo da premissa de que não houve antecipação parcial desse ICMS, é certo que já houve o respectivo e integral recolhimento do tributo.

Sob esse prisma, aduz que não é plausível obrigar novo recolhimento do ICMS, quando o valor do tributo já foi integralmente oferecido à tributação no momento da venda, e esse fato não é contestado pelo auditor. Assim, entende ser nulo/improcedente o lançamento que, embora tenha a pretensão de identificar irregularidades na apuração da contribuinte, deixa de considerar os

valores já oferecidos à tributação, caracterizando cobrança sobre valores indevidos, e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de ilegalidade e *bis in idem*.

Ressalta que embora tenha restado demonstrado a nulidade da infração, e que os principais valores objeto da autuação foram devidamente recolhidos na etapa de comercialização, faz-se necessário lembrar um ponto, por cautela: 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 no caso em análise.

Ressalta que esta matéria já foi objeto de discussão em diversos Tribunais Regionais Federais do país, sendo pacífico o entendimento no sentido de que, comprovado o recolhimento, não há imposto a ser cobrado, mesmo quando ocorreu o preenchimento equivocado da respectiva obrigação acessória. Isso porque, uma vez recolhido o valor do tributo não é razoável o Fisco apegar-se a pequeno erro de procedimento, quando este na verdade não sofreu prejuízo algum.

Assim, em casos como este, seria devido, quando muito, multa pelo atraso (mora), previsto no artigo 102 da Lei Estadual 3.956/81, visto que comprovado que a impugnante recolheu o imposto em sua totalidade. Assim, estando integralmente quitado o tributo, não há de se falar em crédito tributário a ser cobrado, de forma que se impõe a improcedência da autuação diante da extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, I, do CTN.

Vale registrar a impossibilidade de o Estado exigir o recolhimento do imposto de forma antecipada, com base em disposição constante exclusivamente, no Regulamento do ICMS, tal qual é fundada a autuação em discussão. Isso porque a exigência fiscal sob análise consiste no pagamento antecipado do imposto no momento da entrada do Estado, antes da efetiva ocorrência do fato gerador do tributo. Ocorre que, antes da ocorrência do fato gerador, não há obrigação tributária nem crédito constituído, e, portanto, não há que se falar em pagamento de tributo tal qual sugere o lançamento fiscal.

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

Portanto, a conclusão é pela impossibilidade de, por simples decreto estadual, como propõe o Fisco estadual, exigir-se o recolhimento antecipado do ICMS na entrada da mercadoria no território estadual. Sobre o assunto cita o tema de repercussão geral nº 456, o STF decidiu que a antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar. O STJ também, já se manifestou sobre o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

De tal modo, e considerando o contexto dos autos, inequívoca a aplicação do Tema 456 ao presente caso. Assim, mostra-se manifestamente ilegal e inconstitucional a exigência de recolhimento antecipado do ICMS na entrada de mercadorias no Estado.

Diante do exposto, requer a admissibilidade e provimento desta peça defensiva para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da exigência fiscal.

Caso não acolhidos os pleitos anteriores, requer-se a anulação da multa imposta, ou, subsidiariamente, sua redução para o patamar da multa moratória (4%) fixado no artigo art. 102, I, “b” da Lei Estadual 3.956/81.

Na oportunidade, pugna 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.

O Autuante presta informação fiscal fl. 47/48. Diz que, vem prestar Informação Fiscal, nos seguintes termos. A autuação foi motivada pela aquisição interestadual de refrigerante, DANF-e (fl. 06) sem o recolhimento do imposto da antecipação tributária, estando o contribuinte descredenciado (fl. 09). Aponta que a autuada defende-se alegando:

a) possuir regularidade fiscal;



- b) erro na base de cálculo;
- c) recolhido o imposto na apuração mensal;
- d) mero recolhimento a destempo;
- e) inconstitucionalidade da cobrança com base em Decreto.

Assim, presta os seguintes esclarecimentos:

- a) sobre a regularidade fiscal – a autuada confundiu o fato de ter Certidão Positiva com efeito de Negativo, com credenciamento para recolhimento do imposto ICMS devido por antecipação tributária total;
- b) erro na base de cálculo – explica que ao aplicar a MVA de 197,60% sobre o valor da operação, resulta na base de cálculo indicada no demonstrativo, conforme consta no PAF (fls. 01 e 04).
- c) recolhimento do imposto na apuração mensal - a legislação determina o recolhimento do ICMS Antecipação total, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, o que não foi demonstrado pela autuada.
- d) mero recolhimento a destempo – diz que não se trata de mero recolhimento a destempo. O fato gerador é que não houve recolhimento algum.
- e) inconstitucionalidade de cobrança com base em Decreto - o fundamento legal da cobrança está no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7014/96.

Assim, entende totalmente procedente a autuação.

O PAF foi convertido em diligência fl. 54. Considerando que, embora conste dos autos a memória de cálculo do valor autuado elaborada pela fiscalização fl.04, não existe prova neste processo de que o referido documento tenha sido entregue ao contribuinte.

Sendo assim, após discussão sobre a matéria, para evitar futuras contestações a respeito da validade jurídica do processo, esta 3ª JJF, em pauta suplementar, decidiu converter o presente PAF em diligência, a fim de que se tomasse as seguintes providências:

#### IFMT/SUL

1) intimasse o Autuado, fazendo a entrega de cópia do documento fl. 04 (Memória de Cálculo) do imposto exigido no presente lançamento de ofício e do pedido de diligência concedendo prazo de 60 (sessenta) dias (Reabertura do Prazo de Defesa), para que se manifestasse, querendo.

#### PELO AUTUANTE

Caso o Autuado se manifestasse, prestasse nova informação fiscal enfrentando as alegações arguidas pela defesa de forma fundamentada conforme exige o § 6º, do art. 127 do RPAF/99

Cumprida a solicitação, caso tenha sido produzido elementos novos deveria a DAT SUL/IFMT SUL fazer entrega da Informação Fiscal e dos elementos novos acaso produzidos, concedendo o prazo de dez dias para que o Autuado se manifestasse.

Devidamente intimado dia 18/02/2025, via DT-e conforme documento fl. 54, o Autuado tomou ciência dia 19/02/2025 e permaneceu silente.

#### **VOTO**

O defendente alegou que o Auto de Infração deveria ser cancelado. Disse que a exigência fiscal não merece prosperar, pois, a operação autuada, não subsiste ao alegado descredenciamento da inscrição estadual, fato que afasta a materialidade da infração, uma vez que, no período autuado, possuía certidão de regularidade fiscal, emitida em 13/10/2021 e 23/10/2021. Acrescentou que, outro aspecto demonstra a nulidade do lançamento fiscal, notadamente, a iliquidez dos valores exigidos, e a ausência de qualquer relação com a operação realizada.

Apontou recorte da nota fiscal e da memória de cálculo disponibilizada pela fiscalização, afirmando não haver qualquer esclarecimento quanto a forma de obtenção dos referidos valores. Afasto estas alegações considerando que a certidão de regularidade fiscal apresentada pelo defendente, mencionando duas Certidões Especiais de Débitos Tributários - na condição de Positiva com efeito Negativa, é expedida a pedido do contribuinte para efeito de aferição da sua

situação fiscal, art. 113, do COTEB, em nada se relaciona com o descredenciamento para pagamento do imposto por antecipação, justamente por não preencher, naquele momento, os requisitos estabelecidos pelo § 2º, do art. 332, do RICMS-BA/12.

O Autuado, no momento da presente ação fiscal, 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.

Sobre a autuação, o fato de o Autuado se encontrar na condição de descredenciado, documento fl.09, para efetuar o pagamento do imposto no prazo previsto no art. 332, § 2º, do Dec. nº 13.780/12, ou seja: “... até o dia 25 do mês subseqüente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal ...”, resta claro, que o Autuante se pautou de forma acertada ao exigir o imposto antes da entrada no território deste Estado.

Quanto ao argumento de nulidade a título de erro na apuração da base de cálculo, vejo que, o Autuante anexou aos autos a memória dos cálculos levada a efeito para fins de determinação do imposto devido, fl. 04, na qual se encontra discriminado claramente, como o Autuante chegou ao valor da base de cálculo, isto é, 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/12, então vigente, para chegar a base de cálculo no valor de R\$ 52.606,27. A partir daí, processou os cálculos, para determinar o imposto exigido.

Há de se registrar que considerando a alegação defensiva de que não entendera como se chegou ao valor apurado como base de cálculo, essa 3ª JFJ converteu os autos em diligência para entrega do demonstrativo de apuração do débito e foi reaberto o prazo de defesa ao contribuinte. O Autuado mesmo com o demonstrativo fornecido e a reabertura do prazo de defesa, via DT-e, não se manifestou em relação ao alegado erro aduzido em sua defesa.

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 devido se refere 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 a GNRE/DAE do pagamento do ICMS ST/Antecipação Total, embora a destempo, com a indicação de inclusão do documento fiscal objeto da autuação, para que fossem efetuadas as devidas verificações.

Importante registrar, caso comprove o respectivo recolhimento do ICMS ora em apreciação, pode o defendente, quando da quitação do presente Auto de Infração requerer sua compensação.

Assim, também não procede a alegação de que foi duplamente onerado, quando alega que arcou com o ICMS na operação de comercialização, pois se está exigindo o ICMS em função do não recolhimento antecipado, que é o efetivamente devido, não havendo assim que se falar em enriquecimento ilícito do Erário estadual.

Neste cenário, após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais da infração registrada pela fiscalização foram devidamente atendidos e a irregularidade apurada está formalmente caracterizada. Assim, foi oportunizado ao defendente o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional.

Portanto, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, o montante e o fato gerador do débito tributário reclamado,

não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

No mérito, o Autuado foi acusado da falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias elencadas no Anexo I, do RICMS-BA/12, adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado, no mês de outubro de 2021.

No que diz respeito 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 nova cobrança, quando demonstrada a sua quitação, se trata de outro argumento que não pode ser acatado.

Sobre esta alegação, observo que não há que 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. Portanto, não acolho este argumento.

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.

O Autuado requereu anulação da multa imposta, ou, subsidiariamente, sua redução para o patamar da multa moratória (4%) fixado no artigo art. 102, I, “b” da Lei Estadual 3.956/81.

Saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas e falece a este órgão julgador a competência para a anulação ou redução de multa por descumprimento de obrigação tributária.

No que concerne ao pedido para que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas e em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade, cabe registrar, que ainda que as intimações acerca do PAF devam seguir a forma indicada nos artigos 108 e 109 do RPAF-BA/99, nada impede sejam encaminhadas cópias ao patrono do sujeito passivo, como solicitado. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações sobre o feito.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **293259.0117/21-8**, lavrado contra **AMBEV S.A.** devendo ser intimado o Autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 52.606,27**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR