

A.I. Nº - 206973.0011/25-7
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTES - CRIZANTO JOSÉ BICALHO e IVANA MARIA MELO BARBOSA MENEZES
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/10/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0190-03/25-VD

EMENTA: ICMS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. A Lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo às operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Tratando-se de operações com bebidas energéticas e isotônicos, o 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. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade arguidas. Negado pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 21/02/2025, exige crédito tributário no valor de R\$ 491.619,59, acrescido de multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 007.002.002 – Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro 2021. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte calculou o ICMS-ST com base na pauta fiscal. Contudo, para bebidas energéticas (*fusion e red bull*) e isotônicos (*Gatorade*) a base de cálculo da ST é o valor da operação + MVA, ou a pauta, o que for maior (inciso I, do § 6º, do art. 23, lei 7.014/96).

O autuado impugna o lançamento fls. 30/37. Diz que vem, por seu advogado que ao final subscreve (doc. 01), com escritório na Rua da Hora, nº 692, Bairro do Espinheiro, Recife, Pernambuco, CEP 52020-010, e e-mail tributarioambev@queirozcavalcanti.adv.br, onde receberá intimações e notificações, apresentar Impugnação Administrativa em face do auto de infração em epígrafe, o que faz nos termos a seguir.

Diz ser sua defesa tempestiva. Sintetiza os fatos e o enquadramento legal. Diante do descritivo da infração, das operações autuadas e dos valores exigidos, aduz que identifica que se trata de imposição decorrente de suposto recolhimento a menor do ICMS-ST exigido pelo Estado da Bahia em face das operações autuadas adotarem o preço de pauta fiscal estabelecido no Estado para fins de apuração da base de cálculo do ICMS ST, enquanto a autoridade fiscal entende que a base de cálculo do ICMS ST seria o maior valor entre a apuração por pauta fiscal e MVA.

Ou seja, a fiscalização, partindo da conjugação de dois critérios (Pauta e MVA), pretende alterar o critério de apuração do imposto devido, e majorar indevidamente a carga tributária pertinente às operações autuadas.

Por inexistir base legal que legitime a apuração considerada pela fiscalização, seja, ainda, pelo caráter confiscatório e irreal que tal procedimento acarreta, foi apresentada defesa administrativa evidenciando o erro da autuação por afronta ao art. 155, da Constituição Federal, o art. 97, CTN, e § 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, e do próprio artigo 23, § 7º da Lei Estadual 7.014/96, conforme reproduz.

Afirma que o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal determina que a fixação da base de cálculo é matéria reservada a Lei Complementar, e não é autorizado ao Estado da Bahia alterar por ato infralegal o critério legalmente previsto para apuração do ICMS-ST;

A ordem estabelecida pela Lei Complementar 87/96 para apuração da base de cálculo do ICMS-ST em operações “subsequentes” é a seguinte: (1) valor da operação fixado por órgão público competente; (2) se não houver este valor: (2.1) o preço sugerido pelo fabricante ou (2.2.a) o valor calculado sobre a margem de valor agregado (MVA); por fim, (2.2.b) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) no lugar da MVA, isto é, de forma exclusiva e substitutiva.

Embora seja facultado ao ente tributante a escolha do critério, uma vez realizada a opção pela legislação estadual, esta não pode ser alterada, pois o critério de Pauta é um critério substitutivo (e não alternativo) da MVA – a adoção do Pauta exclui a possibilidade de utilização da MVA, e;

O inciso I, do § 6º, do art. 23 da Lei 7014/96, não autoriza a fiscalização utilizar o maior valor tributário entre os dois regimes de apuração.

Destaca que a autuação ora impugnada padece de vícios insanáveis, especialmente pela inobservância da reserva de lei complementar, prevista nos artigos 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, “b” da Constituição Federal, e pela manifesta afronta ao § 6º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96. Referidos dispositivos estabelecem, de forma inequívoca, que a definição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária deve observar, de maneira exclusiva, os critérios taxativamente elencados em lei complementar, vedando, portanto, qualquer inovação normativa por meio de atos infralegais.

No caso concreto, aduz que autoridade fiscal, desconsiderando os limites legais e constitucionais, promoveu lançamento tributário com a cumulação indevida dos critérios de apuração por margem de valor agregado (MVA) e por pauta fiscal, em manifesta tentativa de majorar a base de cálculo do tributo e em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CF/88). A matéria, inclusive, já foi objeto de enfrentamento pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que, por meio de sentença proferida em 18/12/2023, nos autos da Ação Anulatória nº 8168845-69.2022.8.05.0001, assentou o entendimento de que a adoção da pauta fiscal de preços substitui, de modo exclusivo e não cumulativo, o regime de apuração pela MVA, não sendo admissível a adoção concomitante ou alternada dos critérios pelo fisco, sob pena de violação da segurança jurídica e do princípio da estrita legalidade.

Frisa que o entendimento jurisprudencial é firme nesse sentido, conforme se depreende do seguinte precedente do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí. (TJPI. *Apelação Cível nº 2013.0001.002754-1*. DJe 05/03/2018.)

Igualmente, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e o Tribunal de Justiça de Pernambuco seguiram na mesma linha, vedando a cumulação ou alternância de critérios de base de cálculo em substituição tributária (TJDFT, *Apelação Cível nº 20100110855754APC*; TJPE, MS nº 0042412-17.2008.8.17.0001).

Assim, aduz que a tentativa do Fisco de criar um critério híbrido, combinando, à sua vontade, a aplicação da pauta fiscal com a da margem de valor agregado, desborda dos limites da legislação complementar e configura manifesta inovação normativa por via infralegal, o que é vedado pelo sistema constitucional tributário. A esse respeito, a doutrina é categórica. Destaca-se o parecer do Professor Humberto Ávila.

Como se vê, afirma que a adoção de critério alternativo, cumulativo ou híbrido para a base de cálculo do ICMS-ST configura flagrante ilegalidade, não apenas por afrontar a reserva de lei complementar, mas também por violar o princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica. Não é dado ao ente tributante inovar na definição de critérios de apuração da base de cálculo por meio de atos administrativos ou regulamentares, sob pena de nulidade do lançamento e de afronta à competência privativa da União para edição de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário (art. 146, III, “a”, CF/88).

Logo, diante da inexistência de lei complementar autorizando a aplicação cumulativa de critérios de base de cálculo (pauta fiscal e MVA), impõe-se o reconhecimento da nulidade do auto de infração, determinando-se o imediato arquivamento do feito administrativo fiscal, com o afastamento da exação indevidamente exigida.

Não obstante todos os argumentos já introduzidos na defesa serem suficientes a demonstrar a necessidade de cancelamento da autuação em referência, compete à impugnante demonstrar a ilegalidade da autuação.

Isso porque, a CRFB/88 estabelece, no que diz respeito ao caso em apreço, dupla reserva de lei complementar: por um lado, o art. 146, III, “a”, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais concernentes à base de cálculo dos impostos; por outro, o art. 155, § 2º, XII, “b” e “i”, expressamente condiciona a utilização sistemática de substituição tributária para fins de cobrança do ICMS à devida regulamentação da matéria por lei complementar.

De modo a disciplinar os critérios para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, os quais deverão ser, por óbvio, necessariamente cumpridos tanto pelo contribuinte como pela Fiscalização, a LC nº 87/96 (Lei Kandir) estabeleceu, em seu art. 8º, a observância à seguinte ordem: (i) primeiro, o valor da operação fixado por órgão público competente; segundo, se não houver este valor, a lei poderá estabelecer como base de cálculo (ii) o preço sugerido pelo fabricante ou (iii) o valor calculado sobre a margem de valor agregado (MVA); por fim, (iv) o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) no lugar da MVA, isto é, de forma exclusiva e substitutiva.

Nítido, portanto, que a adoção da pauta fiscal no lugar da MVA deve se dar de forma exclusiva e substitutiva, mas nunca cumulativa, consoante exegese do art. 8º, II e § 6º, da LC nº 87/1996. É importante frisar que tal determinação não está sujeita à alteração pelos Estados, haja vista a absoluta rigidez da relação dos critérios preconizada pelo art. 8º da LC nº 87/1996. Afinal, a sistemática de apuração estabelecida por lei complementar impõe-se como de observância obrigatória a todos os entes tributantes e subordina as ordens jurídicas parciais.

Assim, o Estado deve observar a ordem subsidiária do art. 8º da LC nº 87/1996. Na impossibilidade de apuração pelos dois primeiros critérios, o ente poderá realizar uma escolha entre a pauta fiscal e a MVA. Trata-se de uma escolha substitutiva e exclusiva, isto é, escolher um critério implica, necessariamente, em preterir o outro. Aponta que, reproduzindo a LC nº 87/1996, o art. 23, § 7º, da Lei Estadual nº 7.014/96 autorizou a substituição do critério da MVA pelo critério de Pauta.

Nesse contexto, o Estado da Bahia expressamente adotou como regra geral para as operações autuadas, o critério de pauta fiscal, substituindo o critério da MVA. Nesse sentido foram editadas as Instruções Normativas estabelecendo a pauta fiscal no Estado. Assim, como se verifica, para as operações em discussão, a pauta fiscal é o critério único e exclusivo de apuração do preço presumido das operações subsequentes no regime de substituição tributária progressiva – conclusão que, vale dizer, decorre também da correta exegese do art. 8º da LC nº 87/1996 e do art. 23, § 7º, da Lei Estadual nº 7014/96.

Em síntese, sempre que houver pauta fiscal, ela deverá ser o critério exclusivo utilizado para fins de cálculo do ICMS-ST devido. E, vale destacar, é incontestável a existência de pauta relativo às operações autuadas, e a teor do que consta do próprio lançamento fiscal.

Entretanto, apesar de toda a sistemática disposta pela CRFB/88, pela Lei Kandir e art. 23, § 7º, da Lei Estadual nº 7.014/96, sobreveio o lançamento fiscal em julgamento, que se propõe a instituir um critério híbrido para a apuração do quantum de ICMS-ST devido, pautado na inaplicabilidade da pauta fiscal aos casos em que a apuração pelo regime de MVA proporcione um maior valor tributável.

Ora, como visto acima, para a comercialização de bebidas, considerando-se a inexistência de preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou de preço sugerido pelo fabricante para venda, a apuração da base de cálculo do ICMS-ST deveria seguir o critério da MVA ou da pauta fiscal, aplicando necessariamente apenas um deles, o que não foi observado pela autoridade fiscal.

Esclarece que, muito embora a opção pela Pauta ou pela MVA esteja no campo de discricionariedade dos Estados, não há qualquer liberalidade no tocante à ordem ou à relação entre os critérios. Assim, a LC nº 87/96 não faculta irrestritamente a utilização conjunta da MVA e de Pauta. Ao revés, faculta-se tão somente a opção por um ou por outro critério, que deverá se dar de forma substitutiva e exclusiva.

Em outras palavras, diz que embora a princípio fosse facultado ao ente tributante a escolha de qual critério desejava se valer para a apuração do imposto devido nas operações subsequentes, a opção pelo Pauta revela-se irretratável e, realizada, sua observância torna-se obrigatória, sendo vedado ao Fisco promover a alternância ou a concomitância de critérios mediante sua conveniência para maior arrecadação.

Não há qualquer possibilidade de os critérios estabelecidos serem alterados ou de novos critérios serem criados pelos Estados, seja por meio do Poder Legislativo, seja por meio do Poder Executivo. Aliás, diversos Tribunais pátrios já se manifestaram nesse sentido, como, v.g., o TJPI TJDF.

Nesses termos, não há qualquer liberalidade outorgada à Administração Pública no que tange à determinação do critério aplicável à determinação da base de cálculo do ICMS-ST. A Constituição outorgou a competência exclusiva à lei complementar para definição da base de cálculo de tributos (art. 146, III, “a”, da CRFB/88), o que é especialmente reforçado no presente caso em função da igual reserva de lei complementar concernente à substituição tributária (art. 155, § 2º, XII, “b” e “i”, da CRFB/88).

Aduz que o art. 8º da LC nº 87/1996, por sua vez, estabeleceu uma ordem subsidiária de critérios para apurar a base de cálculo do ICMS-ST, qual seja: (a) primeiro, o valor da operação fixado por órgão público competente; segundo, se não houver este valor, a lei poderá estabelecer como base de cálculo (b) o preço sugerido pelo fabricante ou (c) o valor calculado sobre a margem de valor agregado (MVA); por fim e substitutivamente, (d) a Pauta no lugar da MVA. Portanto, especificamente em relação aos critérios (c) e (d), o legislador nacional deu opção ao legislador estadual: acaso inexistentes os critérios (a) e (b), tal como neste caso, então poder-se-ia escolher utilizar o PMPF ou a MVA.

Em função disso, o legislador estadual autorizou a substituição da MVA pelo Pauta. E, assim, o Estado, em uso da liberalidade concedida pela LC nº 87/1996, expressamente adotou a Pauta Fiscal como critério único e exclusivo para a apuração da BC do ICMS-ST para as operações de circulação de bebidas (no caso em julgamento bebidas energéticas).

Nesse esboço, inexistente qualquer margem de liberalidade para a Administração Pública no que diz respeito à determinação do critério de definição da BC do ICMS-ST. E, nesse sentido, vale pontuar que a delegação realizada à Administração Estadual é tão somente para regulamentar a matéria, que, por óbvio, deve se ater fiel e fidedignamente aos limites da Lei Complementar, inclusive consoante art. 99 do CTN.

Não apenas inexistente liberalidade para a Administração Tributária escolher o critério de apuração da BC do ICMS-ST, como também jamais poderia o Estado, por meio de ato infralegal ter criado

combinação do critério de Pauta Fiscal com a MVA mediante a apuração pelo maior valor tributário, pois, além do caráter confiscatório, se trata de critério híbrido que inova no ordenamento jurídico, à margem da LC nº 87/1996 e da Lei nº 7.014/96.

É que, tal como exposto acima, o Estado da Bahia já havia fixado a aplicação da Pauta para o mercado do qual a autora participa. Mas, não apenas: é inegável que a legislação pertinente não prevê a conjugação dos critérios da pauta e da margem de valor agregado. Pelo contrário, ela é expressa ao estabelecer que um substitui o outro! Não é Pauta + MVA, mas Pauta em integral substituição à MVA. Assevera que, para que não parem dúvidas, aponta a literalidade do art. 23, § 7º, da Lei Estadual nº 7.014/1996 – que, como não poderia deixar de ser, reproduz o art. 8º, § 6º, da LC nº 87/1996.

Pelo exposto, diz ser possível constatar que a utilização da MVA para integrar a base de cálculo presumida do ICMS-ST é facultativa, podendo o Fisco optar pela utilização da Pauta. Ocorre que, uma vez feita a opção pelo regime de Pauta, ela exclui automaticamente a utilização da MVA como critério de apuração da base de cálculo do ICMS na operação presumida.

Nesse sentido, frisa que o Fisco estadual deverá utilizar-se necessariamente de apenas um (e não todos ou alguns simultaneamente) dos critérios já oferecidos pelo legislador complementar, o único competente para criá-los legitimamente, e uma vez tendo havido sua escolha prévia pela utilização da Pauta Fiscal em detrimento à MVA, não pode agora inovar no ordenamento, criando nova modalidade de apuração da base tributável do ICMS-ST ao seu puro e exclusivo talante.

É dizer: considerando a rigidez da ordem de critérios determinada pelo art. 8º da LC nº 87/1996 (reproduzida pelo art. 23 § 7º da Lei Estadual nº 7.014/96) e tendo em vista a escolha do Estado pelo critério de Pauta em integral substituição ao critério da MVA, torna-se vedado à Administração Pública a utilização de critérios híbridos – sobretudo quando o faz mediante a utilização de um “gatilho” não previsto em lei.

Diante disso, entende que a ilegalidade da cobrança deve ser reconhecida não apenas por desrespeitar o que está previsto na legislação estadual, mas também por não observar o ordenamento jurídico brasileiro em sua integridade, bem como suas hierarquias normativas e suas reservas materiais de competência. Resta cristalina a ilegalidade do lançamento fiscal, devendo ser cancelada a autuação ora combatida, o que desde logo se requer.

Ademais, aduz que para além das patentes ilegalidades já explícitas, nos moldes realizados o lançamento fiscal viola, ainda, os princípios da segurança jurídica e da isonomia. Discorre sobre segurança jurídica.

Não obstante, como se não bastasse o art. 8º da LC nº 87/96 permitir que o Governo estime a margem de lucro do contribuinte substituído em operações subsequentes, para fins de apuração do ICMS-ST, comenta que muito mais grave é o que faz o lançamento fiscal em julgamento, vez que conjuga à mencionada estimativa uma imprevisibilidade acerca do critério de cálculo do imposto a ser aplicável, vergastando o princípio da segurança jurídica.

Assim, para além da já apontada violação à legalidade, que, por si, já seria suficiente para caracterizar a violação à segurança jurídica, fato é que esse critério híbrido de apuração do ICMS ST institui aleatoriedade inconsistente com o princípio em análise. É dizer, portanto: a interpretação adotada pela fiscalização viola frontalmente a segurança jurídica.

Comenta que o princípio da isonomia, previsto nos arts. 5º, caput, e 150, I, da CRFB/88, impõe, no âmbito tributário, que os contribuintes sejam tratados de maneira uniforme no bojo da atuação fiscal do Estado, excepcionando-se tão somente situações de patente desigualdade entre os indivíduos (tratar os desiguais na medida da desigualdade) e de extrafiscalidade expressamente dirimidas pelo texto constitucional.

Nesses termos, afirma que o mecanismo do “gatilho”, cominado com um hibridismo de critérios (Pauta/PMPF e MVA), viola a isonomia, porquanto estabelece diferenças tributárias entre

contribuintes que se encontram em situações semelhantes. É dizer: um contribuinte poderá ser chamado a pagar o ICMS-ST com base no valor de Pauta e um outro com base na MVA, sendo este último mais onerado, embora ambos estejam realizando operações de igual teor.

Anota que não se está a alegar a impossibilidade de serem estabelecidas distinções nas bases de cálculo ou nas alíquotas de impostos frente contribuintes em situações semelhantes. Afirma, contudo, que só é possível a distinção entre contribuintes em situação de igualdade quando tal distinção for expressamente autorizada ou determinada pela Constituição, o que inexistente para o presente caso de ICMS-ST.

Entende ser incontestável, assim, a violação à isonomia pelo “*gatilho*”, cominado com o hibridismo de critérios (Pauta + MVA), porque estabelece uma relação desigual entre os contribuintes.

Frisa que a fiscalização estadual busca impor um ônus tributário excessivo ao contribuinte mediante a adoção de um modelo híbrido de apuração do ICMS-ST, que combina a Margem de Valor Agregado (MVA) e a Pauta de Preços. Tal prática, como visto, afronta os princípios da legalidade e da reserva de competência de lei complementar para a fixação da base de cálculo do ICMS-ST, nos termos da Constituição Federal.

Não obstante as questões constitucionais e legais que envolvem o regime de apuração do ICMS-ST, a combinação da Pauta de Preços com a MVA impõe um ônus tributário confiscatório e gera distorções significativas no mercado de bebidas, prejudicando a livre concorrência e desrespeitando princípios basilares da tributação justa (art. 145, § 3º da CF/88).

Para confirmar tal assertiva, buscou respaldo em laudo técnico elaborado por consultoria especializada na área econômica, que conduziu um estudo sobre as condições de mercado no segmento de produção e comercialização de cervejas e refrigerantes. O laudo produzido pela LCA Consultores demonstra que, no setor de atuação da requerente e sua prática comercial, a adoção de um regime híbrido de apuração do ICMS-ST, chamado de “*gatilho fiscal*”, acarreta uma série de efeitos econômicos negativos. Cita as conclusões do parecer elaborado pela LCA Consultores.

Diante dos impactos negativos identificados no laudo técnico, é evidente que a implementação pela fiscalização do regime híbrido de apuração do ICMS-ST, por meio do *gatilho fiscal*, viola princípios constitucionais como o da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade. Ademais, a aplicação desse modelo no Estado resulta em tributação indevida e excessiva, configurando motivo suficiente para a anulação dos débitos tributários ora questionados.

Em arremate, afirma que além das ilegalidades já demonstradas, o lançamento em questão revela-se ainda mais gravoso ao eleger, como base de cálculo do ICMS-ST, valores notoriamente superiores aos efetivamente praticados nas operações mercantis. Trata-se de verdadeira distorção fiscal, que implica em tributação sobre montante fictício, dissociado da realidade do mercado e dos preços efetivamente cobrados do consumidor final.

Ao optar pela aplicação de um coeficiente de MVA artificialmente elevado — em flagrante indevida alternância com a pauta de preços, a qual, por sua vez, é periodicamente atualizada com base em pesquisas reais de mercado —, a fiscalização incorre em dupla afronta à ordem jurídica: (i) ignora o princípio da legalidade, ao adotar critério não previsto na Lei Complementar nº 87/96, e (ii) viola o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, ao exigir tributo sobre valor irreal, resultando em efeito confiscatório vedado pelo art. 150, IV, da CF/88.

Entende que tal conduta, além de desbordar dos limites legais e constitucionais, desconsidera o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, sobretudo no julgamento do Tema 201 da Repercussão Geral (RE 593.849/MG). No referido precedente, o STF expressamente reconheceu que, na sistemática da substituição tributária “para frente”, é vedada a adoção de base de cálculo

presumida que se mostre superior ao valor efetivamente praticado na operação final. Ou seja, a presunção de preço não pode se sobrepor à realidade fática da operação, de modo a onerar o contribuinte por valores que não refletiram a operação real. A finalidade da substituição tributária, portanto, não pode ser deturpada para fins meramente arrecadatórios, sob pena de se transformar em mecanismo de confisco — expressamente vedado pelo ordenamento constitucional.

Ressalta, ainda, que a sistemática do ICMS-ST foi criada para facilitar a fiscalização e simplificar a arrecadação, jamais para desvirtuar a tributação, punindo o contribuinte com base em estimativas desconexas da realidade econômica. Como enfatizou o Ministro Luiz Roberto Barroso, no julgamento do RE 593.849/MG.

Dessa forma, a utilização de um critério híbrido — no qual se tributa sistematicamente pela maior base apurada, ignorando a realidade da operação e do mercado —, além de carecer de respaldo legal, resulta em flagrante excesso de exação, transbordando os limites da razoabilidade e da justiça fiscal.

Assim, entende restar inequívoco que a modificação da base de cálculo do ICMS-ST, conforme efetuada no lançamento ora impugnado, tem como único objetivo a majoração da carga tributária, sem qualquer respaldo em legislação específica ou na própria realidade econômica das operações. Tal postura, além de desatender ao comando do STF no Tema 201, representa violação direta aos princípios constitucionais acima elencados, tornando o lançamento absolutamente insubsistente.

Diante de todo o exposto, requer a Impugnante: (a) o recebimento e o regular processamento da impugnação, para que sejam analisadas todas as questões de fato e de direito aqui suscitadas; (b) O reconhecimento das ilegalidades e inconstitucionalidades que maculam o procedimento fiscal e o auto de infração objeto deste feito, nos termos exaustivamente demonstrados, culminando com o cancelamento integral da autuação e o consequente arquivamento definitivo do presente processo administrativo fiscal.

Pugna, ainda, pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a prova documental já acostada, sem prejuízo de eventuais provas técnicas que se façam necessárias ao esclarecimento dos fatos e à adequada instrução do processo.

E, por fim, requer, sob pena de nulidade, 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.

A dupla de Autuantes presta informação fiscal fl. 53/57. Afirma que a infração imputada no lançamento defendido se refere à retenção e consequente recolhimento de ICMS-ST a menor, nas vendas do produto GATORADE, para contribuintes localizados neste Estado. Autuada pede a improcedência do lançamento por entender inexistir base legal que legitime a apuração considerada pela fiscalização.

Diz que a defesa cita o tributarista Humberto Ávila e Luciano Ferraz, transcreve decisões do Tribunal de Justiça do Piauí, do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, mas nenhuma decisão administrativa do nosso CONSEF que sustente sua tese defensiva.

Afirma não poder prosperar o lançamento na medida que amplia o conteúdo da lei para majorar a base de cálculo do ICMS-ST o que torna o ato ilegal por instituir um critério híbrido de apuração do ICMS-ST sem respaldo na Lei Complementar ou na Lei Estadual. Pasmem, a defesa se refere à Lei Estadual 7.014/96 cujo trecho transcreve e que nós sublinhamos para destacar a exigência de que a base de cálculo resultante não fosse inferior à pauta fiscal.

Quais são os critérios de apuração da base de cálculo do ICMS ST na saída de bebidas isotônicas? MVA e pauta fiscal. No Estado da Bahia há pauta fiscal estabelecida para bebidas isotônicas e, há

também exigência legal de a base de cálculo resultante pelo critério MVA, não seja inferior à pauta fiscal.

Diante da regra expressa no inciso I do § 6º, do art. 23 da Lei 7.014/96 e utilizando o SIAF - Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, sistema oficial de auditoria fiscal do ICMS no Estado da Bahia por estar em conformidade com a legislação em vigor, agiu rigorosamente conforme a lei. Além disso, o próprio SIAF calcula e compara os valores resultantes da exigência fiscal aplicando MVA ou a pauta fiscal, apontando o maior, como determina a norma e isso lhes dá toda a segurança na apresentação do Demonstrativo.

No caso em tela, restou demonstrado que a aplicação da MVA para o cálculo do ICMS_ST era maior do que se fosse utilizado o valor da pauta fiscal e, portanto, é a que deveria ser - e foi - utilizada, conforme Demonstrativo (vide fls. 6 a 21).

Na qualidade de responsável por substituição, a autuada deve cercar-se de todos os cuidados, até mais do que aqueles que normalmente toma quando se trata do ICMS relativo às suas próprias operações e prestações. A responsabilidade por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, diretamente na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática e fica excluída a responsabilidade do contribuinte substituído.

A autuada, responsável tributária por determinação legal, tomou o lugar das distribuidoras e é responsável por calcular, reter e recolher aos cofres públicos estaduais o ICMS_ST, na forma que a lei determina. Se o cálculo tivesse sido feito da forma como determina a lei, utilizando MVA ou pauta fiscal - o que fosse maior -, a autuada teria calculado, retido e recolhido o valor correto e, então, teria repassado para o ESTADO os valores devidos.

Não é a autuada mera responsável pelo recolhimento, é responsável por calcular, reter e recolher o ICMS_ST. O sistema informatizado para emissão de documento fiscal é de tal forma completo que o fato dos documentos fiscais terem sido emitidos com base na pauta fiscal e não no MVA demonstra erro humano ao não programar o sistema de forma a reconhecer os casos em que a pauta fiscal do produto Gatorade e bebidas energéticas (*fusion e red bull*) fosse menor e o próprio sistema optaria pelo uso da MVA para o cálculo do ICMS_ST daquele produto.

Esclarecendo ambos os cálculos, como feito pelo SIAF, aponta o exemplo da 1ª. linha do demonstrativo, NFe 231873 emitida em 04/04/2021:

1) base de cálculo do ICMS_ST calculada pela autuada (pauta fiscal = R\$ 2,08 por unidade da bebida isotônica GATORADE, caixa com 6 unidades = R\$ 12,48), quantidade = 294 caixas com 6 unidades = 294cx x R\$ 12,48 = R\$ 3.669,12

2) base de cálculo do ICMS_ST calculada pelo SIAF (MVA 114%) para bebida isotônica Gatorade.

Valor do item = R\$ 3.525,30

Desconto = nihil

IPI = R\$ 141,01

= (3.525,30 - 0) + 141,01 + ((3.525,30 - 0) + 141,01) x 114%

= 3.666,31 + 4.179,59

R\$ = 7.845,90

No Demonstrativo constam ambos os cálculos, pela pauta a coluna VIBc.IcmsSt e pelo MVA a coluna BcStCalc, o primeiro calculado pela autuada, o segundo calculado pela fiscalização e considerado para o lançamento, uma vez que a base de cálculo calculada pela pauta fiscal foi inferior àquela calculada pelo MVA - obedece, rigorosamente, o disposto no art. 23, § 6º. Inciso I da Lei 7.017/96.

Toda a celeuma criada pela defesa está no fato de não aceitar o disposto na Lei 7.014/96. Porém, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, não restando margem alguma de discricionariedade ao agente fiscal, que tem o dever de cobrar o tributo que apurar, na forma da lei a que está submetido, sob pena de responsabilidade funcional. Foi o que fizemos, efetuamos o lançamento em conformidade com a referida Lei.

Ao julgador das instâncias administrativas também não cabe deixar de aplicar norma vigente e eficaz, integrante do sistema tributário estadual, razão pela qual devem ser acolhidos os cálculos apresentados no demonstrativo retro mencionado.

Do quanto foi trazido pelo Contribuinte, nenhuma alegação apresentada em sua peça de defesa deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado. O Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões de bem defender-se relativamente à autuação de que trata o presente PAF, pois, ao mesmo não foi estabelecido nenhum obstáculo, garantindo seu amplo direito de defesa.

Por fim, ressalta que, após verificar a Intimação às fls. 26 e 26v, restou comprovado que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos e arquivos eletrônicos integrantes do Auto de Infração em 28 de fevereiro de 2025, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa.

Ante o exposto, mantém integralmente o lançamento.

VOTO

Preliminarmente, o defendente afirmou que a autuação padece de vícios insanáveis, especialmente pela inobservância da reserva de lei complementar, da Constituição Federal, e pela manifesta afronta ao § 6º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96. Referidos dispositivos estabelecem, de forma inequívoca, que a definição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária deve observar, de maneira exclusiva, os critérios taxativamente elencados em lei complementar, vedando, portanto, qualquer inovação normativa por meio de atos infralegais.

Disse que no caso concreto, a autoridade fiscal, desconsiderando os limites legais e constitucionais, promoveu lançamento tributário com a cumulação indevida dos critérios de apuração por margem de valor agregado (MVA) e por pauta fiscal, em manifesta tentativa de majorar a base de cálculo do tributo e em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade tributária.

Examinando os elementos que compõem o presente processo, rejeito tais alegações por falta de suporte fático e jurídico. Verifico que não se encontra no presente processo qualquer motivo elencado na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, tendo o Autuado tomado conhecimento de que estaria sob ação fiscal, conforme Termo de início de fiscalização, fl.04 e Demonstrativo que dá suporte a autuação, fls.06/21, bem como, não foi constatada violação ao devido processo legal, boa-fé objetiva, segurança jurídica e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade da legislação aplicada, e dos fundamentos que sustentam a autuação, observo que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, conforme termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Assim, encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, 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.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Portanto, não vislumbro necessidade de diligência a ser realizada para apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos a respeito da lide. Assim,

indefiro o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, inciso I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, o Autuado foi acusado de deixar de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2021. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte calculou o ICMS-ST com base na pauta fiscal. Contudo, para bebidas energéticas (*fusion e red bull*) e isotônicos (*Gatorade*), a base de cálculo da ST é o valor da operação + MVA, ou a pauta, o que for maior (inciso I, do § 6º, do art. 23, lei 7.014/96).

O defendente rebateu a autuação alegando inexistência de base legal para a apuração considerada e o caráter confiscatório e irreal do procedimento. Argumentou que: a) a fixação da base de cálculo é matéria reservada a Lei Complementar, não podendo ser alterada por ato infra legal do Estado da Bahia; b) a Lei Complementar nº 87/96 estabelece uma ordem para apuração da base de cálculo do ICMS ST em operações subsequentes, que não permite a escolha do maior valor entre dois critérios. c) escolhido um critério (*pauta fiscal*), este deve ser exclusivo, não podendo ser combinado com MVA; d) o inciso I, do § 6º, do art. 23 da Lei nº 7014/96, não autoriza a utilização do maior valor entre dois regimes de apuração.

Analisando os autos, verifico que para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso de regular ferramenta fiscal, o lançamento tributário em apreciação decorre de depuração dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ, sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007, art. 2º).

A impugnação centra argumento na ilegalidade da aplicação da MVA, por entender que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de substituição tributária “*para frente*”, é o preço fixado por meio de pauta fiscal nos termos previstos no artigo 8º, § 6º da LC 87/96 (Lei Kandir).

Saliento que, diferentemente do entendimento do defendente, a lei baiana do ICMS se harmoniza com o texto do art. 8º, inciso II da LC 87/96, *in verbis*:

“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:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado.

Verifica-se que a LC 87/96, no artigo 8º, prescreve as regras para que os Estados e o Distrito Federal, no exercício de competência tributária, definam a base de cálculo do ICMS a ser cobrado nas operações sujeitas à substituição tributária. O inciso II, indica a formatação da base de cálculo de ICMS para o contribuinte substituto calcular, reter e recolher o imposto devido pelos contribuintes substituídos e relativo às operações subsequentes.

Neste cenário, a legislação estadual, especialmente o artigo 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/96, determina expressamente, que deve ser utilizada a MVA, sempre que o valor resultante seja superior ao preço de pauta, quando houver pauta fiscal fixando a base de cálculo da tributação, pois, sendo a base de cálculo calculada com a *Margem de Valor Agregado – MVA*, menor que o preço de pauta fixado para a mercadoria, o preço de pauta é que constituirá a base de cálculo para a sua tributação, *in verbis*:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

§ 6º. A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver. ”

Dessa forma, pode-se extrair, conforme trechos dos dispositivos legais reproduzidos acima, que a prevalência é da aplicação da MVA, exceto quando a base de cálculo resultante da aplicação deste percentual (MVA), seja inferior ao preço de pauta.

Observo que, na Impugnação não se questiona o instituto da substituição tributária, mas apenas a base de cálculo utilizada no procedimento fiscal, visando homologar o prévio cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte. Ocorre que, harmonizada com o regramento indicado na LC 87/96, a regra de base de cálculo para as operações internas no Estado da Bahia, estão estabelecidas na Lei nº 7014/96 (art. 23, I), que instituiu o ICMS, não havendo ilegalidade no procedimento da fiscalização.

No que diz respeito à referência defensiva, entendendo que a LC 87/96 também estabelece a utilização do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (art. 8º, § 3º), observa-se que tal referência foi recepcionada na Bahia pelo art. 23, § 3º da Lei 7.014/96, dizendo que nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II, do caput deste artigo (que trata da MVA), a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.

Assim, o regulamento (RICMS/2012), em seu art. 289, § 10, elenca as mercadorias que estão sujeitas à utilização do preço final a consumidor, e as bebidas energéticas (*fusion e red bull*) e isotônicos (*Gatorade*)”, objeto da autuação, não constam nesse rol dos produtos/mercadorias elencados.

Portanto, o contribuinte autuado devia ter ficado alerta, que no período dos fatos geradores objeto da autuação e relativos aos produtos bebidas energéticas (*fusion e red bull*) e isotônicos (*Gatorade*), o cálculo, retenção e recolhimento do ICMS ST deveria ter ocorrido com aplicação da MVA, uma vez que a base de cálculo resultante é superior ao preço de pauta, conforme dispõe o artigo 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/96.

Saliento que no procedimento fiscal, visando homologar o cumprimento da obrigação tributária relativa aos produtos para bebidas energéticas (*fusion e red bull*) e isotônicos (*Gatorade*)”, as autoridades fiscais Autuantes apuraram o ICMS ST da forma prevista na legislação baiana. É o que se vê no demonstrativo suporte, descabendo, portanto, as alegações defensivas de que a apuração do imposto foi realizada de forma incorreta.

Ressalto que esta mesma matéria não é novel no âmbito deste CONSEF. Foi apreciada no Acórdão CJF 0214-12/19, e CJF Nº 0227-12/24-VD, contra o mesmo sujeito passivo. Ainda foi tratada no Acórdão JJF nº 0139-01/21-VD, referendado pela instância superior deste CONSEF, com o Acórdão CJF Nº 0238-12/22-VD.

Nessa esteira, pode-se extrair, conforme legislação de regência destacado acima, que a prevalência é da aplicação da MVA, exceto quando a base de cálculo resultante da aplicação deste percentual (MVA), seja inferior ao preço de pauta.

O defendente insistiu que além das ilegalidades que entende ter demonstrado, o lançamento em questão revela-se ainda mais gravoso ao eleger, como base de cálculo do ICMS-ST, valores notoriamente superiores aos efetivamente praticados nas operações mercantis.

Ressaltou ainda, que tal prática afronta, em bloco, preceitos constitucionais basilares, a saber: Princípio da Capacidade Contributiva, Reserva Legal, Princípio da Isonomia, Vedação ao Confisco

(art. 150, IV, CF/88), Praticidade Tributária (art. 150, § 7º, CF/88): pois a sistemática de substituição tributária não pode ser desvirtuada para criar obrigações excessivas e desarrazoadas.

Sobre estas alegações, reitero que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Assim, restou claro através dos demonstrativos de fls. 06/27, que a incidência do MVA é superior se comparado à pauta. Prevalecendo a cobrança de acordo com o percentual da MVA indicado no Anexo I do RICMS/BA, não conseguindo o defendente trazer provas, seja através de demonstrativos, que consiga elidir, parcial ou total, a infração. Neste caso, não vendo nada que desabone a autuação, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento de fls.06/27, tenho a infração como subsistente.

E, por fim, sobre o pedido de que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas e em nome de 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, nada impede sejam encaminhadas cópias ao patrono do sujeito passivo, como solicitado.

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 206973.0011/25-7, lavrado contra **AMBEV S.A.** devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 491.619,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “e”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR