

A. I. N° - 272466.0151/21-1
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 22/10/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0194-03/25-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 21/10/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 27.002,44, acrescido de multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

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 do imposto pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria no mês de outubro de 2021.

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

Explica que a infração imputada decorre de falta de pagamento do ICMS na repartição fiscal de fronteira por ausência da inscrição estadual. Ao entender da fiscalização, não estaria credenciada, o que implicaria exigência de recolhimento do ICMS antecipado na entrada do território baiano. Contudo, aduz que o auto de infração não merece prosperar, pois, a operação autuada não subsiste ao alegado descredenciamento da inscrição estadual, fato que afasta a materialidade da infração. Some-se a isso, que é credenciada no Estado e todo o ICMS da operação foi incluído na sua apuração regular, não havendo que se falar em nova cobrança do referido tributo, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Salienta que o lançamento em referência decorre do suposto descredenciamento da inscrição estadual quando da realização da operação com a nota fiscal nº 796849, em 13/10/2021. Ocorre que, o fundamento do lançamento fiscal, é impertinente, uma vez que no período autuado, possuía certidão de regularidade fiscal, emitida entre 07/10/2021 e 23/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na inscrição estadual. Ilustra com as Figuras 01 a 03 – evidenciando a sua regularidade no período de outubro de 2021.

Desse modo, considerando a regularidade fiscal certificada pela 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.

Aponta também, como materialmente inexistente da infração imputada, uma vez que gozava de regularidade fiscal, e inexistia qualquer dúvida quanto ao seu credenciamento. Não obstante a inexistência da infração imputada, outro aspecto demonstra a nulidade do lançamento fiscal, que é 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 da autuada, os valores exigidos 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 do efetivo valor em discussão e consecutivamente de formular sua defesa de forma plena.

Com vistas a evidenciar tais vícios ora noticiados, confronta os valores declarados no documento fiscal, e os valores utilizados pela fiscalização para o lançamento impugnado. Ilustra com as figuras 04 e 05 – recorte da nota fiscal autuada, e da memória de cálculo disponibilizada pela fiscalização, com destaque para a base de cálculo utilizada sem qualquer esclarecimento quanto a forma de obtenção dos referidos valores.

Explica que não há qualquer fundamento no lançamento fiscal, para justificar a base de cálculo de R\$ 156.133,21. 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. Ou seja, há nulidade nos valores lançados pela fiscalização, que não são compatíveis com as operações autuadas.

Entende que a autoridade Autuante findou por macular a autuação de completa nulidade, seja porque efetuou lançamento por presunção da base de cálculo, afastando-se por completo da realidade dos seus arquivos fiscais, seja porque, em razão disso, retirou por completo a certeza, clareza e liquidez exigidas no lançamento do crédito tributário. Limitou-se, noutros termos, 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, assim, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta aos arts. 142 do CTN. Por mais estas razões, diz que deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração.

Prossegue afirmando, que além de não estar caracterizada a irregularidade da inscrição estadual, constata-se que a ação fiscal incorreu em um sério equívoco ao promover o lançamento. É que 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, supostamente teria incorrido em prejuízo ao Estado, sendo exigível os valores lançados e ora impugnado.

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 pela autuada 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, aduz demonstrar que o documento fiscal autuado foi regularmente escriturado/declarado Escrituração Fiscal Digital – EFD (doc. anexo) e transmitida à fiscalização. Recorta parte da EFD transmitida, com destaque para o registro da nota fiscal 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.

Assim, caso a autoridade fiscal pretendesse exigir os valores devidos de forma antecipada para operação autuada, deveria partir dos valores de ICMS apurados e recolhidos para, desse montante, observar eventuais divergências em relação ao ICMS recolhido. Isso porque, o instituto do recolhimento antecipado constante no RICMS trata-se de procedimento especial de apuração, assim, tem por natureza mero instrumento auxiliar de fiscalização, não se trata de tributo isolado, ou uma nova hipótese de ICMS.

Desse modo, reitera que 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, diz 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, aduz ser nulo/improcedente o lançamento que, embora tenha a pretensão de identificar irregularidades na apuração do contribuinte, deixe de considerar os valores já oferecidos à tributação, caracterizando cobrança sobre valores indevidos, e *bis in idem*, o torna nulo de pleno direito.

Acrescenta que embora tenha demonstrado a nulidade da infração, e que os principais valores objeto da presente 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 ocorreu no caso em análise.

E a razão é óbvia, se houve algum erro não foi quanto ao valor a ser recolhido, mas, apenas, quanto ao momento do pagamento realizado, o que, além de não causar qualquer prejuízo ao fisco, a manutenção da autuação acarretaria no pagamento em duplicidade de valores já quitados anteriormente (= enriquecimento sem causa).

Assim, aduz que 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 recolheu o imposto em sua totalidade. 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.

Afirma 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. 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 a matéria, cita julgamento do 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. De tal modo, e considerando o contexto dos autos, inequívoca a aplicação do Tema 456 ao presente caso.

Assim, por todo o exposto, mostra-se manifestamente ilegal e inconstitucional a exigência de recolhimento antecipado do ICMS na entrada de mercadorias no Estado. Razão pela qual, requer o reconhecimento da improcedência da autuação.

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

Caso não acolhidos os pleitos anteriores, requer 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 fls. 46/49. Aduz que não há reparos a fazer, portanto, os presentes autos devem ser julgados procedentes, pelos motivos a seguir demonstrados.

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

Ressalta 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/99, para determinar a nulidade do Auto de Infração.

Esclarece que a base de cálculo da substituição tributária, na operação, foi obtida somando-se ao valor consignado na NF-e, a parcela referente ao seguro, frete, IPI e outros encargos transferíveis ao destinatário, acrescido ainda, da margem de valor adicionado-MVA (Anexo 1, do RICMS/BA) relativa a operações subsequentes. Afirma que aos fatos geradores foram adicionados a alíquota 2% destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação Pobreza (Anexo- Demonstrativo de Débito Fiscal).

Argumenta que a manutenção da autuação jamais acarretaria enriquecimento sem causa pelo Estado ou violação do Princípio da não-cumulatividade, pois os valores acaso recolhidos em “*duplicidade*” fariam *jus* a recuperação tributária (Restituição de indébitos, nos termos do art. 73 do RPAF-BA. Desta forma, não é cabível ao preposto fiscal ações tributárias compensatórias, cabendo unicamente a reclamação do débito tributário pela lavratura de Auto de Infração, por ausência de embasamento legal.

Ante o exposto, requer seja julgado procedente o presente Auto de Infração, por ser medida de inteira justiça e direito. Encerra, assim, a informação fiscal e diz ficar à inteira disposição para quaisquer esclarecimentos que se façam necessário.

O Autuante presta nova informação fiscal fl. 52/54. Diz que não há reparos a fazer, portanto, os presentes autos devem ser julgados procedentes.

Explica que a ação fiscal se trata de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária por Antecipação em virtude de Convênio/Protocolo ICMS 11/91, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente (sujeito passivo por substituição) e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria.

Aduz que a base de cálculo da substituição tributária na operação foi obtida somando-se ao valor consignado na NF-e a parcela referente ao seguro, frete, IPI e outros encargos transferíveis ao destinatário, acrescido, ainda da margem de valor adicionado-MVA (Anexo 1, do RICMS/BA) relativa às operações subsequentes. Aos fatos geradores foram adicionados as alíquotas 2% destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (Anexo- Demonstrativo de Débito Fiscal).

Desta forma, afirma não ser cabível ao preposto fiscal ações tributárias compensatórias, cabendo a reclamação do débito tributário pela lavratura de Auto de Infração, visto a ausência de embasamento legal do pleito do autuado. Cita jurisprudência do CONSEF, Acórdão JJF Nº 0140-02/23-VD. Ante o exposto, requer seja julgado procedente o presente Auto de Infração.

O PAF foi convertido em diligência fl.57, considerando que o Autuado argui nulidade da autuação por erro da base de cálculo, alegando que os valores autuados não são compatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal, e que esse fato lhe inviabiliza a ciência a respeito de qual seja a real base de cálculo utilizada no lançamento fiscal cerceando seu direito de defesa.

Em fase de instrução processual, verificou-se que, embora conste dos autos a memória de cálculo do valor autuado elaborada pela fiscalização fl. 04, não existia 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:

PELA IFMT/SUL

1) intimasse o Autuado, e fizesse a entrega de cópia do documento fl. 04 (Memória de Cálculo) do imposto exigido no presente lançamento de ofício e deste 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.

Devidamente intimado, dia 18/02/2025, via DT-e conforme documento fl. 59, 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, 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 o documento 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, e 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 subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal ...”, é o fundamento, no qual o Autuante se pautou de forma acertada, para 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.

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.

Há de se registrar que considerando a alegação defensiva, de que não entendera como a fiscalização chegou ao valor apurado como base de cálculo, essa 3ª JJF 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, que caso se 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.

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 272466.0151/21-1, lavrado contra **AMBEV S.A.** devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 27.002,44** acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “d” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR