

A. I. Nº - 272466.0127/21-3
AUTUADO - AMBEV S.A.
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12/11/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0219-03/25-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. MERCADORIA EM TRÂNSITO. É devido o pagamento do imposto por antecipação tributária, nas aquisições de mercadorias 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 cancelamento ou redução da multa aplicada Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 19/10/2021, e exige crédito tributário no valor de R\$ 40.655,65, acrescido da multa de 60%, no mês de outubro de 2021, referente a infração 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. Consta na descrição dos fatos: Contribuinte descredenciado sem ter recolhido o ICMS ref à antecipação tributária total, conforme DANF-e nº 952533 e 611654 .

O Autuado impugna o lançamento fiscal fls. 20/21, Afirma que a autuação é nula, pois o fundamento do lançamento fiscal é impertinente, uma vez que no período autuado possuía certidão de regularidade fiscal, emitidas em 13/10 e 21/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na sua inscrição estadual. Apensa documento para comprovar o alegado.

Acrescenta nulidade da autuação por erro da base de cálculo, tornando o lançamento ilíquido, visto que em seu entendimento, os valores autuados não são compatíveis com a base de cálculo informada no documento fiscal. Esse fato lhe inviabilizaria a ciência a respeito de qual seria a real base de cálculo utilizada no lançamento fiscal, cerceando seu direito de defesa. Compara o valor expresso no documento fiscal com a base de cálculo utilizada no demonstrativo do Auto de Infração. Repete a acusação fiscal com o respectivo enquadramento legal.

Afirma que o auto de infração não merece prosperar, pois, analisando a operação autuada, não subsiste o alegado descredenciamento da inscrição estadual. 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 do referido tributo, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Aduz que analisando o fundamento do lançamento fiscal, é possível observar sua impertinência, uma vez que, que no período autuado, possuía certidão de regularidade fiscal, emitidas em

13/10/2021 e 23/10/2021, o que afasta qualquer hipótese de irregularidade na inscrição estadual. Logo inexistente fundamento de validade para o lançamento fiscal, razão pela qual pugna pela declaração de nulidade/improcedência da autuação.

Frisa que, não há qualquer fundamento no lançamento fiscal para justificar a base de cálculo utilizada. 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 ao valor utilizado para a fiscalização em seu lançamento. Ao assim proceder, a autoridade Autuante findou por macular a autuação de completa nulidade, seja porque efetuou lançamento por presunção da base de cálculo, seja porque, em razão disso, retirou por completo a certeza, clareza e liquidez exigidas no lançamento do crédito tributário. Aduz que além de não estar caracterizada a irregularidade da inscrição estadual, tal qual demonstrado anteriormente, 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, a autoridade fiscal afirma que deveria ter promovido o recolhimento por antecipação do ICMS, e, ao não fazê-lo, supostamente teria incorrido em prejuízo ao Estado. 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 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, diz demonstrar que o documento fiscal autuado foi regularmente escriturado/declarado Escrituração Fiscal Digital – EFD (doc anexo) da contribuinte e transmitida à fiscalização.

Assim, entende que 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, ao desconsiderar que não se trata de tributo diverso daquele recolhido na etapa de comercialização, e que houve o recolhimento integral do ICMS nessa etapa, o lançamento incorreu em *bis in idem*. Sob esse prisma, não é plausível obrigar novo recolhimento do ICMS, quando o valor do tributo já foi integralmente oferecido à tributação no momento da venda.

Assim, é nulo/improcedente o lançamento que, embora tenha a pretensão de identificar irregularidades na apuração da contribuinte, deixe de considerar os valores já oferecidos à tributação, caracterizando cobrança sobre valores indevidos, irreais e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de ilegalidade, e *bis in idem*, o torna nulo de pleno direito.

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. Cita decisões do TRF e STJ sobre o tema.

Assim, diz 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 a impugnante recolheu o imposto em sua totalidade.

Não obstante, e por cautela, registra 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.

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.

Diante do exposto a impugnante requer a admissibilidade e provimento de sua 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 a informação fiscal fls.62/64. Afirma que não há reparos a fazer, portanto, os presentes autos devem ser julgados procedentes, pelos motivos abaixo demonstrados.

Explica tratar-se 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.

Aponta que o presente Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa. 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 adicionadas as alíquotas 2% destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (Anexo- Demonstrativo de Débito Fiscal).

Aduz 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*" fazem jus à recuperação tributária (Restituição de Indébitos, conf. o art. 73 do RPAF-BA).

Desta forma, não é cabível ao preposto fiscal ações tributárias compensatórias, por ausência de embasamento legal, cabendo unicamente, a reclamação do débito tributário pela lavratura de Auto de Infração.

Importante frisar que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF já reconheceu a procedência da autuação num caso semelhante. A jurisprudência é firme nessa questão tributária. Sobre o tema cita decisão da 2ª JF no PAF: 272466.0201/21-9, a respeito do mesmo contribuinte.

Ante o exposto, requer seja julgado procedente o presente Auto de Infração, por ser medida de inteira justiça e direito.

Considerando que, embora constasse dos autos, a memória de cálculo do valor autuado elaborada pela fiscalização fl. 04, não existia prova no processo, de que o referido documento tivesse sido entregue ao contribuinte. Assim, o processo foi convertido em diligência fl.67, para que o vício fosse purgado.

Entretanto, a diligência não foi atendida, visto que o Autuado sequer foi intimado. O Autuante apenas repetiu os mesmos termos da Informação fiscal fls 70/72.

Sendo assim, após discussão sobre a matéria, para evitar futuras contestações a respeito da validade jurídica do processo, esta 3ª JF, mais uma vez, em pauta suplementar, decidiu converter o presente PAF em nova diligência, fl.79, a fim de a DAT SUL / IFMT SUL tomasse as seguintes providências:

PELA DAT SUL/IFMT SUL

1) intimasse o Autuado, 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.

O Autuado foi devidamente intimado e voltou a se manifestar fl.83 (frente e verso). Aduz que vem, apresentar manifestação em razão da intimação sobre o demonstrativo de cálculo, pelas razões a seguir expostas.

Afirma que a fiscalização apresentou demonstrativo de cálculo com a finalidade de afastar alegações de nulidade. Entretanto, verifica que não houve qualquer modificação nos valores originalmente exigidos, tampouco esclarecimento quanto à sua formação, que permanece incompatível com a operação de referência.

Dessa forma, entende que o lançamento se mantém inalterado em seus elementos essenciais, de modo que os fundamentos já expostos na defesa inicial permanecem plenamente válidos e devem ser integralmente reiterados.

Conforme entende ter demonstrado, aduz que a autuação é nula ou improcedente:

- pela inexistência de credenciamento da inscrição estadual da impugnante;
- pela ausência de liquidez e certeza nos valores lançados, uma vez que destoantes da operação realizada;
- pela inclusão da operação na escrituração fiscal e recolhimento integral do ICMS na etapa de comercialização, afastando a alegada omissão;

Assevera que ainda que por hipótese, se considerasse válidos os valores atuados, diz verificar que a operação descrita se refere a mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria AMBEV.

Nota ser pacífico, que tais operações não configuram fato gerador do ICMS, pois constituem mero deslocamento físico de mercadorias, não se submetendo, portanto, à exigência de antecipação tributária. Esse entendimento encontra respaldo expresso na Cláusula Nona do Convênio ICMS 142/2018, bem como nos incisos I e lido § 8º do art. 8º da Lei Estadual nº7.014/96, normas que excepcionam a aplicação da substituição tributária em hipóteses como a presente.

Registra que o próprio CONSEF já consolidou este entendimento, conforme se extrai do Acórdão CJF nº 0066-11/25-VD, cuja ementa deixa claro que, nas operações interestaduais de cerveja destinadas a estabelecimento industrial fabricante do mesmo produto, não incide a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS.

Assim, ainda que superada a nulidade do lançamento, restaria desde logo afastada a exigência fiscal, por inexistência de obrigação tributária principal.

À vista do exposto, reitera integralmente os fundamentos já apresentados em sua defesa, acrescentando a argumentação supra sobre a natureza jurídica das operações de transferência, que por si só afasta a exigência fiscal.

Diante disso, requer a este Conselho o reconhecimento da nulidade ou improcedência integral da autuação fiscal, com o consequente cancelamento do crédito tributário exigido.

Preposto designado pela Inspetoria Fiscal, presta informação reiterando argumentos da informação inicial fls. 87/90.

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 credenciamento 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 que demonstra a nulidade do lançamento fiscal, é 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, 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. Aos fatos geradores foi adicionado a alíquota, 2% destinadas ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (Anexo - Demonstrativo de Débito Fiscal). 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 JF converteu os autos em diligência para entrega do demonstrativo de apuração do débito e foi reaberto o prazo de defesa ao contribuinte.

O Autuado em sua manifestação, reiterou os argumentos trazidos em sua impugnação inicial, não apontando objetivamente, erros no levantamento fiscal.

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), e fica mantida.

Quanto a alegação de que o imposto seria indevido considerando tratar-se de transferência de sua unidade estabelecida em São Paulo, para a autuada estabelecida no estado da Bahia, cabe registrar que a exigência do ICMS por antecipação nas aquisições interestaduais de bebidas/cervejas, na entrada do território da Bahia, se apresenta legítima, já que o imposto não está sendo exigido do destinatário em razão da transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, mas em relação à operação subsequente a ser realizada pelo autuado com destino a terceiros, com base no regime de substituição tributária instituído no art. 8º da Lei nº 7.014/96. A autuação envolve as operações subsequentes, ou seja, operações futuras e subsequentes de vendas internas a serem realizadas pelo Autuado, por isso, se trata de “antecipação do ICMS”.

O defendente 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 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 272466.0127/21-3, lavrado contra **AMBEV S.A.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$ 40.655,65**, acrescido da multa de 60% prevista na alínea ‘d’, inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

