

A. I. N° - 206826.0001/04-0

AUTUADO - EDB EMPRESA DISTRIBUIDORA DA BAHIA LTDA.

AUTUANTES - JOSÉ VICENTE NETO e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE

ORIGEM - IFEP/METRO

INTERNET - 15.10.04

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0384-02/04

**EMENTA: ICMS.** 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. 2. LEVANTAMENTO FISCAL. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO, TOMANDO POR BASE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. Refeitos os cálculos, para exclusão de valores indevidos. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE PAGAMENTO. Feita prova de que parte das mercadorias foi recebida para exposição. Excluídos os valores correspondentes. Refeitos os cálculos relativamente à MVA. b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA MVA. Infração inexistente. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO LANÇADO EM DUPLICIDADE. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. 5. ALÍQUOTA. ERRO. Quando, por alguma razão, é feita a antecipação do imposto indevidamente, o procedimento correto não é efetuar as saídas subsequentes das mercadorias sem tributação, mas sim desfazer os efeitos da antecipação indevida, mediante utilização, como crédito, do imposto que foi pago antecipadamente (RICMS/97, art. 93, IX, 1<sup>a</sup> parte; RPAF/99, arts. 75/83). Ao efetuar as saídas com “alíquota zero”, o sujeito passivo incorreu em infração. O encerramento da fase de tributação das mercadorias, quando o imposto é antecipado, nos termos do art. 356, diz respeito unicamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e não a mercadorias que por equívoco tenham o imposto pago por antecipação. Mantido o lançamento do imposto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/3/04, apura os seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de erro na determinação da base de cálculo – aplicação indevida do Decreto nº 7.799/00 nas vendas de mercadorias a contribuintes não inscritos –, sendo lançado o imposto no valor de R\$ 63.546,36, com multa de 60%;
2. omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas de mercadorias não registradas [sic], fato constatado mediante consulta ao sistema Sintegra, lançando-se o imposto no valor de R\$ 237.082,51, com multa de 70%;
3. omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas de mercadorias não registradas [sic], fato constatado mediante levantamento do sistema CFAMT, sendo lançado imposto no valor de R\$ 116.570,46, com multa de 70%;
4. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato constatado mediante o sistema CFAMT, sendo lançado imposto no valor de R\$ 8.940,53, com multa de 60%;
5. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato constatado mediante o sistema Sintegra, sendo lançado imposto no valor de R\$ 10.796,27, com multa de 60%;
6. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato constatado mediante o sistema Sintegra, sendo lançado imposto no valor de R\$ 307.214,90, com multa de 60%;
7. recolhimento de ICMS por antecipação efetuado a menos, por erro na determinação da base de cálculo (margem de valor adicionado – MVA), nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo lançado imposto no valor de R\$ 57.965,66, com multa de 60%;
8. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativamente a registros efetuados em duplicidade, lançando-se o imposto no valor de R\$ 3.771,58, com multa de 60%;
9. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas [sic], apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do tributo o maior valor monetário, o das saídas, lançando-se imposto no valor de R\$ 40.095,69, com multa de 70%;
10. recolhimento de ICMS efetuado a menos, por erro na aplicação da alíquota, lançando-se o imposto no valor de R\$ 14.720,61, com multa de 60%;
11. falta de recolhimento de ICMS, constatada em face de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, lançando-se imposto no valor de R\$ 186.508,13, com multa de 70%;
12. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo lançado imposto no valor de R\$ 12.820,60, com multa de 60%.

Na defesa, o autuado declara reconhecer o débito do item 1º do Auto de Infração.

Reclama que as Notas Fiscais não registradas a que se refere o item 2º são quase na totalidade as mesmas do item 6º. No tocante ao item 4º, o tributo está sendo exigido neste mesmo Auto de Infração. Ainda no que concerne ao item 2º, as regras relativas à substituição tributária determinam que, ocorrida a primeira incidência, as operações subsequentes não mais se sujeitam à imposição tributária. Alega que não foi demonstrado pela fiscalização que os produtos constantes nas Notas Fiscais de entradas não foram objeto de saídas posteriores. Argumenta que as Notas Fiscais levantadas através do sistema Sintegra não são prova de entrada de mercadorias, e não foi constatado pela fiscalização que as mercadorias tivessem entrado no estabelecimento da empresa.

Quanto ao 3º item, a defesa alega que a Nota Fiscal 64595 de Indústria Doceira e Alimentar Ltda. se refere realmente a mercadorias adquiridas pela empresa, porém as demais Notas Fiscais relacionadas nas planilhas fiscais não foram recebidas pelo seu estabelecimento, e a passagem pelo posto fiscal não constitui prova de que as mercadorias foram recebidas pela empresa.

No tocante ao 4º item, o autuado diz que é totalmente descabida a antecipação do imposto, uma vez que, se as Notas Fiscais não foram recebidas pelo seu estabelecimento, é improcedente a cobrança do tributo por antecipação.

Relativamente ao item 5º, a defesa alega que é improcedente a acusação da falta de antecipação do imposto na aquisição do produto Tic-Tac, objeto das Notas Fiscais de Ferrero do Brasil Ltda., levantadas no Sintegra. Diz que a Nota Fiscal 64595 da Indústria Doceira e Alimentar Ltda. se refere realmente a mercadorias recebidas pela empresa, porém não é devida a antecipação tributárias por se tratar de material promocional. Quanto à Nota Fiscal 66574, da mesma empresa, as mercadorias não foram recebidas pelo seu estabelecimento.

No que concerne ao item 6º, alega a defesa não ser devida a antecipação do imposto na entrada do produto Red Bull. Alega que a fiscalização deixou de observar as diferentes margens de lucro, definidas por produto no Anexo 88 do RICMS, aplicando a MVA de 70% para todas as entradas. Dá como exemplo as bebidas energéticas e isotônicas, cuja MVA é de 60%, por se tratar de aquisições no atacado. Assinala que, no item 4º, já está sendo exigido o tributo, e, segundo as regras relativas à substituição tributária, ocorrida a primeira incidência, as operações subsequentes não mais se sujeitam à imposição tributária. Reclama que muitas das Notas Fiscais objeto deste item 6º foram também computadas no levantamento do item 2º.

Com relação ao item 7º, o autuado protesta que os autuantes consideram que o fornecedor das mercadorias é equiparado a indústria pelo fato de em sua razão social constar a expressão “Importação e Exportação”, sem levarem em conta a orientação do Anexo 88 do RICMS, segundo o qual, nas aquisições efetuadas a atacadista, aplica-se a MVA de 60%. Para provar que a empresa Madasa do Brasil Importação e Exportação Ltda. não é importadora do produto Red Bull, juntou declaração da Red Bull do Brasil Ltda., na qual esta afirma ser detentora da marca no Brasil e importadora do produto, sendo a Madasa distribuidora da aludida mercadoria.

O autuado reconhece o cometimento da infração de que cuida o item 8º.

Considera recomendável a realização de diligência para depuração do débito do item 9º, alegando que alguns multiplicadores utilizados pela fiscalização não correspondem ao quantitativo nas caixas dos produtos.

Alega ser parcialmente indevido o débito do item 10. Explica que se equivocou ao entender que o produto Lamen, adquirido em abril de 2001, estaria sujeito a antecipação tributária, fez a antecipação e recolheu o tributo em seu vencimento, em maio daquele ano, e isso pode ser

constatado pela fiscalização. Aduz que houve saídas em abril de 2001 tributadas à alíquota “zero” por já ter antecipado o pagamento do imposto. Argumenta que, mesmo que se venha a considerar correta a autuação, os autuantes deixaram de apropiar o crédito correspondente nas entradas das mercadorias, e este constitui um direito líquido e certo, de modo que devem ser refeitos os cálculos.

Quanto ao item 11, a defesa alega que o levantamento fiscal precisa ser revisto, pois, entre outros equívocos, a fiscalização utilizou multiplicadores divergentes entre si, sendo cabível a realização de diligência para a apuração de eventuais diferenças. Aponta como exemplo a planilha de omissão de entradas.

Relativamente ao item 12, o autuado alega ser flagrante o equívoco da fiscalização, ao utilizar multiplicadores divergentes entre si, porque, ao apurar a falta de antecipação tributária de 3 produtos, não levou em conta que os produtos “Toddy pronto” e “farinha de trigo fina”, depois de revistos os cálculos do item 11, serão excluídos do Auto de Infração, haja vista que os citados produtos já foram tributados no supramencionado item. Quanto ao produto “Malboro FT-258”, trata-se de cigarro adquirido da indústria, já tendo sofrido tributação na fonte.

Juntou provas. Pede a total desconstituição do crédito tributário.

Os fiscais autuantes prestaram informação rebateando a alegação da defesa de que haveria vinculação entre os itens 2º e 4º, observando que aquele diz respeito a presunção de omissão de saídas de mercadorias pela falta de registro de entradas, e este se refere a antecipação do tributo. Quanto à alegação da defesa de que a fiscalização não provou que as mercadorias das Notas Fiscais de entradas não escrituradas não foram objeto de saídas posteriores, os fiscais contrapõem que a exigência do imposto deste 2º item independe da saída daquelas mercadorias. Aduzem que as informações foram obtidas através do sistema Sintegra. Consideram que existe certeza quanto à aquisição das mercadorias, já que as informações foram prestadas pelos fornecedores e o autuado não apresentou nenhuma prova material que pudesse elidir a presunção.

No tocante ao item 3º, em face da prova feita pela defesa, os fiscais reconheceram que a Nota Fiscal 64595 [de Indústria Doceira e Alimentar Ltda.] foi escriturada e refizeram o demonstrativo de débito.

Quanto ao item 4º, os fiscais assinalam que o autuado alega não ter recebido as mercadorias, mas não apontou provas concretas de não tê-las recebido.

Relativamente ao item 5º, os fiscais concordam em parte com a defesa, reconhecendo que a Nota Fiscal 64595 [de Indústria Doceira e Alimentar Ltda.] se refere a material recebido pela empresa para exposição. Refizeram os cálculos. Quanto à outra Nota Fiscal, dizem que o autuado não provou o que foi alegado.

No caso do item 6º, os fiscais não concordam com a defesa no tocante à MVA, por considerarem que o fornecedor é equiparado a indústria. Frisam que o imposto do item 6º se refere a antecipação tributária, e nisso diverge do item 2º, que cuida de presunção de omissão de saídas.

Com relação ao item 7º, os autuantes dizem que o fornecedor das mercadorias é importador, conforme consulta feita ao Siscomex, de modo que a MVA deve ser de 70%.

Assinalam que o sujeito passivo reconheceu o débito do item 8º.

Quanto ao item 9º, dizem discordar da necessidade de diligência, pois o autuado não apresentou nenhum indício de irregularidade. Asseguram que fizeram uma revisão, em face da alegação de erros nos multiplicadores, não sendo encontrada qualquer irregularidade.

No que concerne ao item 10, observam que a empresa admite que deu saída de mercadorias com alíquota zero, não tendo provado que o imposto tivesse sido pago por antecipação. Quanto à não apropriação do crédito correspondente às entradas, os fiscais dizem que o meio correto do resarcimento de um pagamento indevido é através de pedido de restituição.

Com relação ao item 11, os fiscais admitem que se equivocaram na utilização dos multiplicadores. Refizeram os cálculos.

Quanto ao item 12, dizem que reexaminaram os multiplicadores e os mesmos estão corretos. Quanto à alegação de que o imposto sobre cigarros já tinha sido antecipado, os fiscais observam que se trata de omissão de entradas, de modo que, se os produtos foram adquiridos sem registro na escrita fiscal e contábil, não há prova do pagamento da antecipação tributária devida.

Opinam pela procedência parcial do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência para que os fiscais anexassem aos autos as cópias das Notas Fiscais retidas pela fiscalização do trânsito, relativas ao 2º item do Auto de Infração.

Os fiscais anexaram parte das Notas Fiscais. Explicam que os documentos não foram retidos pela fiscalização do trânsito, pois se trata de cópias solicitadas junto aos fornecedores das mercadorias.

Dada ciência ao sujeito passivo acerca dos novos elementos acostados aos autos, ele deu entrada em instrumento em que chama a atenção para o fato de que a infração nº 2 diz respeito a Notas Fiscais levantadas por meio eletrônico, através do Sintegra, e não retidas pela fiscalização do trânsito de mercadorias. Reclama que o fisco incorreu em erro, pois sobre as mesmas mercadorias e dentro de um mesmo período utilizou dois métodos de fiscalização para apuração dos mesmos fatos geradores do imposto. O autuado considera que os itens 2º e 3º do Auto de Infração dizem respeito a um só fato. No tocante ao cálculo do imposto por antecipação, manifesta sua discordância quanto ao entendimento do fisco de que a Madasa do Brasil Importação e Exportação Ltda. seja equiparada a indústria. Considera que a MVA é de 60%, e não de 70%. Diz que a simples leitura da razão social da empresa não é elemento suficiente para que se possa concluir que uma sociedade possui este ou aquele ramo de atividade, sendo necessário que se verifique a natureza dos produtos comercializados e a forma como os mesmos são adquiridos, para que se possa chegar a qualquer conclusão. Chama a atenção para a declaração prestada pela Red Bull Energy Drink. Assegura que a Madasa realizava apenas a distribuição do produto Red Bull no Brasil.

## VOTO

O lançamento objeto do 1º item do Auto de Infração em exame não foi impugnado pelo sujeito passivo.

A defesa reclama que as Notas Fiscais não registradas a que se refere o item 2º são quase na totalidade as mesmas do item 6º. Considera que há conexão deste item com o item 4º. Observa que as regras relativas à substituição tributária determinam que, ocorrida a primeira incidência, as operações subsequentes não mais se sujeitam à imposição tributária. Alega que não foi demonstrado pela fiscalização que os produtos constantes nas Notas Fiscais de entradas não foram objeto de saídas posteriores. Argumenta que as Notas Fiscais levantadas através do sistema Sintegra não são prova de entrada de mercadorias, e não foi constatado pela fiscalização que as mercadorias tivessem entrado no estabelecimento da empresa.

Em princípio, não há a alegada vinculação dos itens a que se refere a defesa. Os itens 2º e 3º referem-se a omissões de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente, conforme comentarei

logo em seguida, ao passo que os itens 4º, 5º e 6º cuidam da falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Os fiscais separaram os fatos em itens distintos porque uns dizem respeito a levantamentos efetuados com base no Sintegra e outros com base no sistema CFAMT (é evidente que uma Nota Fiscal que integre o item 2º não pode integrar o item 3º, do mesmo modo que uma Nota Fiscal que faça parte do item 4º não pode fazer parte dos itens 5º ou 6º).

Houve, contudo, um grave equívoco da fiscalização, nessa separação dos fatos em itens distintos, por não atentarem para a regra do § 1º do art. 60 do RICMS/97, segundo o qual, na apuração da base de cálculo do imposto, quando estiverem em questão, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não contabilizados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior expressão monetária, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas. Diante disso, os itens 2º, 3º, 9º e 11 devem ser analisados em conjunto. Os itens 2º e 3º cuidam de presunção de omissões de entradas nos exercícios de 2001 e 2002. Como em ambos os casos as omissões de saídas se baseiam em entradas não contabilizadas, não se aplica a norma do § 1º do art. 60, pois um fato não está contido no outro. Comparando agora os itens 2º e 3º com o item 11, observo que nos três casos foram levantadas omissões de saídas de mercadorias por presunção em virtude de falta de contabilização de entradas no exercício de 2002. Também não se aplica nestas situações a norma do § 1º do art. 60. No entanto, no caso do item 9º, que diz respeito a omissões de saídas reais de mercadorias no exercício de 2001, é evidente que esse fato está compreendido nas infrações 2ª e 3ª, relativamente ao mesmo ano, 2001. É, por conseguinte, indevido o lançamento do item 9º, em face do disposto no § 1º do art. 60 do RICMS/97.

Feitas estas considerações, de caráter preliminar, passo ao exame do mérito do item 2º. Este item refere-se à falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas de mercadorias não registradas. A descrição do fato, feita nestes termos, carece de esclarecimentos. Para que fique patente a razão da cobrança do imposto neste caso, cumpre fazer algumas observações, uma vez que a exigência de ICMS deve ser feita sempre em função da ocorrência de um fato que corresponda à descrição legal da hipótese de incidência, ou seja, a realização de operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto.

Segundo o Auto de Infração, foi apurada omissão de saídas de mercadorias através de entradas de mercadorias não registradas. Quando se apuram entradas de mercadorias não registradas, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim com base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Quanto à alegação do autuado de que as Notas Fiscais levantadas através do sistema Sintegra não provam que as mercadorias tivessem entrado no seu estabelecimento, tenho a dizer que, na fase de instrução, foi determinada a Juntada das cópias das Notas Fiscais, e os fiscais juntaram parte dos documentos em questão. Foi dada vista dos novos elementos ao sujeito passivo. As Notas Fiscais foram emitidas por fornecedores do autuado. Manterei o lançamento do item 2º relativamente às Notas Fiscais colacionadas aos autos. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

PERÍODO	DOCUMENTO FISCAL	VR. OPERAÇÃO	ICMS
Maio/01	NF 46615 de Madasa, fls. 125 e 494	57.198,40	9.723,73
	NF 46698 de Madasa, fls. 125 e 495	57.198,40	9.723,73

		<b>Soma</b>	<b>19.447,46</b>
Junho/01	NF 47862 de Madasa, fls. 126 e 496	24.084,48	4.094,36
	NF 47863 de Madasa, fls. 126 e 497	60.211,20	10.235,90
	NF 48742 de Madasa, fls. 126 e 498	54.190,08	9.212,31
	NF 48743 de Madasa, fls. 126 e 499	54.190,08	9.212,31
	NF 48744 de Madasa, fls. 126 e 500	54.190,08	9.212,31
	NF 48745 de Madasa, fls. 126 e 501	18.063,36	3.070,77
	NF 48747 de Madasa, fls. 126 e 502	18.063,36	3.070,77
		<b>Soma</b>	<b>48.108,73</b>
Setembro/01	NF 52606 de Madasa, fls. 126 e 503	66.232,32	11.259,49
		<b>Soma</b>	<b>11.259,49</b>
Novembro/01	NF 55155 de Madasa, fls. 126 e 504	42.147,84	7.165,13
	NF 55156 de Madasa, fls. 126 e 505	48.168,96	8.188,72
	NF 55157 de Madasa, fls. 126 e 506	48.168,96	8.188,72
	NF 55158 de Madasa, fls. 126 e 507	54.190,08	9.212,31
	NF 55159 de Madasa, fls. 126 e 508	48.168,96	8.188,72
	NF 55160 de Madasa, fls. 126 e 509	48.168,96	8.188,72
	NF 55161 de Madasa, fls. 126 e 510	42.147,84	7.165,13
	NF 55162 de Madasa, fls. 126 e 511	48.168,96	8.188,72
		<b>Soma</b>	<b>64.486,17</b>
Dezembro/01	NF 56434 de Madasa, fls. 126 e 512	54.190,08	9.212,31
		<b>Soma</b>	<b>9.212,31</b>
Maio/02	NF 61550 de Madasa, fls. 157 e 513	31.584,00	5.369,28
		<b>Soma</b>	<b>5.369,28</b>
Agosto/02	NF 63989 de Madasa, fls. 157 e 514	63.168,00	10.738,56
		<b>Soma</b>	<b>10.738,56</b>
Setembro/02	NF 64993 de Madasa, fls. 157 e 515	63.168,00	10.738,56
		<b>Soma</b>	<b>10.738,56</b>
		<b>Total</b>	<b>179.360,56</b>

O item 3º diz respeito a omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas de mercadorias não registradas [sic], fato constatado mediante levantamento do sistema CFAMT. Conforme já assinalei na apreciação do item precedente, quando se apuram entradas de mercadorias não registradas, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim com base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Quanto à alegação de que não há prova de que as mercadorias tivessem entrado no estabelecimento da empresa, tenho a dizer que as Notas Fiscais retidas pela fiscalização do trânsito de mercadorias provam que estas transitaram pelo território baiano, de modo que a simples alegação de não tê-las adquirido não é bastante para elidir a imputação fiscal.

Em face da prova feita pela defesa, os fiscais reconheceram que a Nota Fiscal 64595, de Indústria Doceira e Alimentar Ltda., foi escriturada, e refizeram o demonstrativo de débito. Isso terá reflexo no item 5º, conforme será visto no momento oportuno. Do débito de R\$ 3.772,81, relativo a outubro de 2001 (fls. 3 e 167), deverá ser excluída a parcela relativa à supracitada Nota Fiscal 64595, no valor de R\$ 806,00 (fl. 167), restando a quantia de R\$ 2.966,81, conforme indicada na revisão fiscal (item 3º do demonstrativo fiscal à fl. 368). O total do lançamento do item 3º é reduzido de R\$ 116.570,46 para R\$ 115.764,46.

O item 4º do Auto de Infração cuida da falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fato

constatado mediante o sistema CFAMT. A defesa alega ser descabida a antecipação do imposto, uma vez que, se as Notas Fiscais não foram recebidas pelo seu estabelecimento, é improcedente a cobrança do tributo por antecipação. Pelos fundamentos que aduzi no item precedente, considero que a simples alegação de não tê-las adquirido não é bastante para elidir a imputação fiscal. Mantendo o lançamento.

O item 5º refere-se à falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A defesa alega que é improcedente a acusação da falta de antecipação do imposto na aquisição do produto Tic-Tac, objeto das Notas Fiscais de Ferrero do Brasil Ltda., levantadas no Sintegra. Diz que a Nota Fiscal 64595 de Indústria Doceira e Alimentar Ltda. se refere realmente a mercadorias recebidas pela empresa, porém não é devida a antecipação tributária por se tratar de material promocional. Quanto à Nota Fiscal 66574, da mesma empresa, alega que as mercadorias não foram recebidas pelo seu estabelecimento.

Os fiscais concordam em parte com a defesa, reconhecendo que a Nota Fiscal 64595 [de Indústria Doceira e Alimentar Ltda.] se refere a material recebido pela empresa para exposição. Refizeram os cálculos. Quanto à outra Nota Fiscal, dizem que o autuado não provou o que foi alegado.

O demonstrativo à fl. 371 substitui o da fl. 201, excluindo-se a parcela relativa à Nota Fiscal 64595, de Indústria Doceira e Alimentar Ltda. Assim, fica “zerado” o débito relativo a outubro de 2001 (fls. 4 e 201). O total do lançamento do item 5º é reduzido de R\$ 10.796,27 para R\$ 9.999,74 (fl. 371).

Quanto à alegação do autuado de que não teria recebido as mercadorias da Nota Fiscal 66574 de Indústria Doceira e Alimentar Ltda., é inadmissível tal alegação. A própria defesa afirma ter recebido as mercadorias da Nota Fiscal 64595, da mesma empresa. O autuado é cliente regular do emitente do documento. Adquire dele mercadorias constantemente. É inóqua a alegação, pura e simples, de que não recebeu as mercadorias. Mantendo parcialmente o lançamento, no valor acima assinalado.

O item 6º refere-se à falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A defesa alega não ser devida a antecipação do imposto na entrada do produto Red Bull, sem, contudo, dizer por que não seria devida. Alega ainda que a fiscalização aplicou a MVA de 70%, em vez de 60%, no cálculo da antecipação do imposto relativo a bebidas energéticas e isotônicas, haja vista tratar-se de aquisições no atacado. Assinala que, no item 4º, já está sendo exigido o tributo, e, segundo as regras relativas à substituição tributária, ocorrida a primeira incidência, as operações subsequentes não mais se sujeitam à imposição tributária. Reclama que muitas das Notas Fiscais objeto deste item 6º foram também computadas no levantamento do item 2º.

Os fiscais não concordam com a defesa no tocante à MVA, por considerarem que o fornecedor é equiparado a indústria.

Ao apreciar o item 2º deste Auto de Infração, já me manifestei a respeito da alegação da defesa quanto à pretensa vinculação dos itens 2º, 4º e 6º. Considero superada essa questão.

O Anexo 88 do RICMS/97 prevê que a antecipação do imposto nas operações com bebidas energéticas e isotônicas a margem de valor adicionado (MVA) é de 70% quando as aquisições são efetuadas junto ao respectivo fabricante, e de 60% quando são feitas junto a atacadistas. No final do referido Anexo 88 há uma Nota segundo a qual, para fins de aplicação da MVA, equiparam-se a industriais os importadores de mercadorias do exterior (alínea “b” da referida Nota). A defesa apresentou declaração (fl. 332), com firma reconhecida em cartório, na qual a empresa Red Bull do

Brasil Ltda. afirma ser detentora do registro do produto Red Bull, perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), do Ministério da Saúde. Declara que a empresa Madasa do Brasil Ltda., como é atualmente denominada a ex-Madasa do Brasil Importação e Exportação Ltda., atuou como distribuidora exclusiva do produto Red Bull, no Brasil, até 31 de maio de 2003, sendo que depois daquela data o referido produto passou a ser distribuído pela própria Red Bull do Brasil Ltda.

Em face disso, considero provado que a Madasa é distribuidora. O fato de na razão social constar a expressão “Importação e Exportação” não significa que seja ela a importadora do produto Red Bull. A Madasa pode até ser fabricante ou importadora de outros produtos, mas o que interessa neste caso é se ela é fabricante ou importadora do produto Red Bull. Isto não foi provado. A declaração do detentor do registro do produto junto à Vigilância Sanitária prova o contrário. Sendo assim, a MVA aplicável é de 60%. O demonstrativo do débito do item 6º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

PERÍODO	DOCUMENTO FISCAL	BASE DE CÁLCULO	DÉBITO	CRÉDITO	ICMS
Maio/01	NF 46615, fls. 210 e 494	$57.198,40 + 60\% = 91.517,44$	15.557,96	4.003,89	11.554,07
	NF 46698, fls. 210 e 495	$57.198,40 + 60\% = 91.517,44$	15.557,96	4.003,89	11.554,07
Junho/01	NF 47862, fls. 210 e 496	$24.084,48 + 60\% = 38.535,17$	6.550,98	1.685,91	4.865,07
	NF 47863, fls. 210 e 497	$60.211,20 + 60\% = 96.337,92$	16.377,45	4.214,78	12.162,67
	NF 48742, fls. 210 e 498	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
	NF 48743, fls. 210 e 499	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
	NF 48744, fls. 210 e 500	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
	NF 48745, fls. 210 e 501	$18.063,36 + 60\% = 28.901,38$	4.913,23	1.264,44	3.648,79
	NF 48747, fls. 210 e 502	$18.063,36 + 60\% = 28.901,38$	4.913,23	1.264,44	3.648,79
<b>Soma</b>					<b>23.108,14</b>
<b>Soma</b>					<b>57.164,49</b>
Setembro/01	NF 52606, fls. 210 e 503	$66.232,32 + 60\% = 105.971,71$	18.015,19	4.636,26	13.378,93
<b>Soma</b>					<b>13.378,93</b>
Novembro/01	NF 55155, fls. 211 e 504	$42.147,84 + 60\% = 67.436,54$	11.464,21	2.950,35	8.513,86
	NF 55156, fls. 211 e 505	$48.168,96 + 60\% = 77.070,34$	13.101,96	3.371,83	9.730,13
	NF 55157, fls. 211 e 506	$48.168,96 + 60\% = 77.070,34$	13.101,96	3.371,83	9.730,13
	NF 55158, fls. 211 e 507	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
	NF 55159, fls. 211 e 508	$48.168,96 + 60\% = 77.070,34$	13.101,96	3.371,83	9.730,13
	NF 55160, fls. 211 e 509	$48.168,96 + 60\% = 77.070,34$	13.101,96	3.371,83	9.730,13
	NF 55161, fls. 211 e 510	$42.147,84 + 60\% = 67.436,54$	11.464,21	2.950,35	8.513,86
	NF 55162, fls. 211 e 511	$48.168,96 + 60\% = 77.070,34$	13.101,96	3.371,83	9.730,13
	<b>Soma</b>				
Dezembro/01	NF 56434, fls. 211 e 512	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
<b>Soma</b>					<b>10.946,39</b>
Março/02	NF 58408, fl. 232	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
	NF 58409, fl. 232	$54.190,08 + 60\% = 86.704,13$	14.739,70	3.793,31	10.946,39
<b>Soma</b>					<b>21.892,78</b>
Maio/02	NF 61550, fls. 232 e 513	$31.584,00 + 60\% = 50.534,40$	8.590,85	2.210,88	6.379,97
<b>Soma</b>					<b>6.379,97</b>
Julho/02	NF 62600, fl. 232	$157.920,00 + 60\% = 252.672,00$	42.954,24	11.054,40	31.899,84
<b>Soma</b>					<b>31.899,84</b>
Agosto/02	NF 63989, fls. 232 e 514	$63.168,00 + 60\% = 101.068,80$	17.181,70	4.421,76	12.759,94
<b>Soma</b>					<b>12.759,94</b>
Setembro/02	NF 64993, fls. 157 e 515	$63.168,00 + 60\% = 101.068,80$	17.181,70	4.421,76	12.759,94
<b>Soma</b>					<b>12.759,94</b>
Dezembro/02	NF 16080 Ferrero do Brasil, fls. 232 e 302	$104.104,04 + 40\% = 145.745,66$	24.776,76	6.940,27	17.836,49
<b>Soma</b>					<b>17.836,49</b>
<b>Total</b>					<b>284.751,67</b>

O item 7º refere-se a recolhimento de ICMS por antecipação efetuado a menos, por erro na determinação da base de cálculo (margem de valor adicionado – MVA), nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado protesta que os autuantes consideram que o fornecedor das mercadorias é equiparado a indústria pelo fato de em sua razão social constar a expressão “Importação e Exportação”, sem levarem em conta a orientação do Anexo 88 do RICMS, segundo o qual nas aquisições efetuadas a atacadista aplica-se a MVA de 60%. Para provar que a empresa Madasa do Brasil Importação e Exportação Ltda. não é importadora do produto Red Bull, juntou declaração da Red Bull do Brasil Ltda., na qual esta afirma ser detentora da marca no Brasil e importadora do produto, sendo a Madasa distribuidora da aludida mercadoria.

Os autuantes rebatem que o fornecedor das mercadorias é importador, conforme consulta feita ao Siscomex, de modo que a MVA deve ser de 70%.

O Anexo 88 do RICMS/97 prevê que a antecipação do imposto nas operações com bebidas energéticas e isotônicas a margem de valor adicionado (MVA) é de 70% quando as aquisições são efetuadas junto ao respectivo fabricante, e de 60% quando são feitas junto a atacadistas. No final do referido Anexo 88 há uma Nota segundo a qual, para fins de aplicação da MVA, equiparam-se a industriais os importadores de mercadorias do exterior (alínea “b” da referida Nota). A defesa apresentou declaração (fl. 332), com firma reconhecida em cartório, na qual a empresa Red Bull do Brasil Ltda. afirma ser detentora do registro do produto Red Bull, perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), do Ministério da Saúde. Declara que a empresa Madasa do Brasil Ltda., como é atualmente denominada a ex-Madasa do Brasil Importação e Exportação Ltda., atuou como distribuidora exclusiva do produto Red Bull, no Brasil, até 31 de maio de 2003, sendo que depois daquela data o referido produto passou a ser distribuído pela própria Red Bull do Brasil Ltda.

Em face disso, considero provado que a Madasa é distribuidora. O fato de na razão social constar a expressão “Importação e Exportação” não significa que seja ela a importadora do produto Red Bull. Os fiscais alegam que de acordo com pesquisa ao Siscomex a Madasa é importadora. Isso não tem importância. A Madasa pode até ser fabricante ou importadora de outros produtos, mas o que interessa neste caso é se ela é fabricante ou importadora do produto Red Bull. Isto não foi provado. A declaração do detentor do registro do produto junto à Vigilância Sanitária prova o contrário. Sendo assim, a MVA aplicável é de 60%. É indevido o lançamento de que cuida o item 7º do Auto de Infração.

O item 8º acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativamente a registros efetuados em duplicidade. O fato foi reconhecido pela defesa.

O item 9º diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato este apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2001).

Na defesa, o autuado alega que seria recomendável a realização de diligência para depuração do débito, porque alguns “multiplicadores” utilizados pela fiscalização não correspondem ao quantitativo nas caixas de produtos.

Na apreciação feita na abertura do meu voto, a título de preliminar, já deixei patente que o débito lançado neste item 9º é indevido, nos termos do § 1º do art. 60 do RICMS/97, haja vista que o valor em discussão está compreendido nos lançamentos dos itens 2º e 3º, no que concerne ao exercício de 2001: encontrando-se, simultaneamente, num mesmo período, omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, lança-se o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária.

No item 10 é apurado recolhimento de ICMS efetuado a menos, por erro na aplicação da alíquota.

O autuado alega ser parcialmente indevido o débito do item 10. Explica que se equivocou ao entender que o produto Lamen, adquirido em abril de 2001, estaria sujeito a antecipação tributária, e por isso fez a antecipação e recolheu o tributo em seu vencimento, em maio daquele ano. Aduz que houve saídas em abril de 2001 tributadas à alíquota “zero” por já ter antecipado o pagamento do imposto. Argumenta que, mesmo que se venha a considerar correta a autuação, os autuantes deixaram de apropriar o crédito correspondente nas entradas das mercadorias, e este constitui um direito líquido e certo, de modo que devem ser refeitos os cálculos.

A defesa não provou o que foi alegado, isto é, que o imposto havia sido pago.

Os demonstrativos fiscais estão anexados às fls. 252/280.

Quando, por alguma razão, é feita a antecipação do imposto indevidamente, o procedimento correto não é efetuar as saídas subsequentes das mercadorias sem tributação, mas sim desfazer os efeitos da antecipação indevida, mediante utilização, como crédito, do imposto que foi pago antecipadamente. O crédito pode ser feito na forma do art. 93, IX (1ª parte), do RICMS/97, ou dos arts. 75/83 do RPAF/99. A apropriação do crédito pode ser feita a qualquer tempo, desde que não venha a ocorrer a decadência do direito (5 anos). Ao efetuar as saídas com “alíquota zero”, o sujeito passivo incorreu em infração. O encerramento da fase de tributação das mercadorias, quando o imposto é antecipado, nos termos do art. 356, diz respeito unicamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e não a mercadorias que por equívoco tenham o imposto pago por antecipação. Mantenho o lançamento do item 10.

O item 11 refere-se à falta de recolhimento de ICMS, constatada em face de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2002), fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias.

O autuado alega que o levantamento fiscal precisa ser revisto, pois, entre outros equívocos, a fiscalização utilizou “multiplicadores” divergentes entre si. Aponta como exemplo a planilha de omissão de entradas.

Os fiscais admitem que se equivocaram na utilização dos tais “multiplicadores”. Refizeram os cálculos, reduzindo o débito de R\$ 186.508,13 para R\$ 26.778,78 (fls. 365-366).

No item 12 o autuado é acusado de ter deixado de recolher ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado alega ser flagrante o equívoco da fiscalização, ao utilizar “multiplicadores” divergentes entre si, porque, ao apurar a falta de antecipação tributária de 3 produtos, não levou em conta que os produtos “Toddy pronto” e “farinha de trigo fina”, depois de revistos os cálculos do item 11, serão excluídos do Auto de Infração, haja vista que os citados produtos já foram tributados no supramencionado item. Quanto ao produto “Malboro FT-258”, trata-se de cigarro adquirido da indústria, já tendo sofrido tributação na fonte.

Na informação, os fiscais autuantes contrapõem que reexaminaram os “multiplicadores” e asseguram que os mesmos estão corretos. Quanto à alegação de que o imposto sobre cigarros já tinha sido antecipado, os fiscais observam que se trata de omissão de entradas, de modo que, se os produtos foram adquiridos sem registro na escrita fiscal e contábil, não há prova do pagamento da antecipação tributária devida.

Concordo com os fiscais. Os equívocos que segundo o sujeito passivo seriam flagrantes não foram provados. Como no item 11 o imposto foi cobrado em face de diferença de entradas de mercadorias, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, não faz sentido a alegação da defesa de que o débito do item 12 estaria incluso no item 11. Mantenho o lançamento.

Os valores remanescentes são os seguintes:

1. item 1º: R\$ 63.546,36, com multa de 60%;
2. item 2º: R\$ 179.360,56, com multa de 70%;
3. item 3º: R\$ 115.764,46, com multa de 70%;
4. item 4º: R\$ 8.940,53, com multa de 60%;
5. item 5º: R\$ 9.999,74, com multa de 60%;
6. item 6º: R\$ 284.751,67, com multa de 60%;
7. item 7º: zero;
8. item 8º: R\$ 3.771,58, com multa de 60%;
9. item 9º: zero;
10. item 10: R\$ 14.720,61, com multa de 60%;
11. item 11: R\$ 26.778,78, com multa de 70%;
12. item 12: R\$ 12.820,60, com multa de 60%.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206826.0001/04-0, lavrado contra **EDB EMPRESA DISTRIBUIDORA DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 720.454,89**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 398.551,09 e de 70% sobre R\$ 321.903,80, previstas no art. 42, II, “a” e “d”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 5 de outubro de 2004

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA