

**PROCESSO** - A.I. Nº 269616.0007/01-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S/A.)  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S/A.) E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0033-04/03  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 26.05.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0234-11/03

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) PRODUTOS ACABADOS.** Os indícios e provas trazidas pelo recorrente, ainda que não conclusivas, colocam em dúvida a certeza e liquidez da exigência fiscal. Todavia, o autuado reconhece parte do débito. **b) GARRAFAS E GARRAFEIRAS.** A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Quando da impugnação ao lançamento, o autuado apresentou parte dos documentos comprobatórios do direito ao crédito fiscal. Efetuadas correções no cálculo do imposto em ambas as infrações pelo órgão de julgamento de 1ª Instância. Infrações caracterizadas parcialmente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime quanto às infrações 1, 2 e 4. Decisão por maioria em relação à infração 3.

## RELATÓRIO

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração acima referenciado, o contribuinte, por intermédio de seu representante, apresentou, no prazo da lei, Recurso Voluntário contendo os fundamentos de fato e de direito a seguir expostos.

Em 28/12/2001, foi lavrado Auto de Infração para exigir ICMS no valor de R\$13.595.844,49 mais acréscimos legais e multa, em razão das seguintes irregularidades abaixo apontadas:

I. Omissão de saída de produto acabado tributável, apurada através de levantamento de produção, efetuado com base no consumo de matéria prima.

- II. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.
- III. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado (1996 e 1997), referente ao item garrafa D-290;
- IV. Como nos termos do item anterior, referente ao item garrafeira 24/2-R no exercício de 1996.

Inicialmente, o recorrente postula pela Nulidade do Auto de Infração, em virtude dos agentes fiscais terem expedido Intimação para Pagamento de Débito, nos termos do art. 32 do RPAF, cuja ciência ocorrera em 20 de dezembro de 2001, tendo a fiscalização, entretanto, lavrado Auto de Infração em 28/12/2001, ainda no oitavo dia do prazo que possuía para pagar ou justificar a cobrança. Contesta o entendimento do relator da 1ª Instância que se pronunciou pela ausência de nulidade do lançamento, pois o vício teria sido sanado com a concessão do prazo restante, ou seja, os dois dias faltantes, para que o tributo fosse recolhido, sem imposição de multa, baseado em opinativo da Procuradoria da Fazenda, solicitado pelo Junta de Julgamento em procedimento de diligência, que resultou no Parecer acostado às fls. 489 e 490 dos autos e que se concretizou com a intimação dirigida ao contribuinte, constante das fl. 494, para que efetuasse o pagamento nos termos originalmente propostos. Entende que as razões apresentadas pela fiscalização e adotadas na Decisão recorrida, no sentido de antecipar a lavratura do Auto de Infração em face da decadência do crédito tributário, em especial com relação aos créditos do exercício de 1996 não pode prosperar, pois as mesmas não têm o condão de legalizar o ato administrativo que foi consumado em total ofensa à legislação, pois a lavratura antecipada do Auto de Infração foi efetuada em flagrante desrespeito ao RPAF, implicando no cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Arremata que somente após o decurso de prazo de dez dias do Termo de Intimação, sem a verificação do pagamento ou apresentação de justificativas, poderiam os agentes fiscais proceder ao lançamento tributário. Cita em sua arrazoada disposição de norma constitucional, infraconstitucional e regulamentar e decisões de tribunais administrativos para embasar o entendimento.

Em seguida, postula no sentido de que seja observada a consumação da decadência em relação aos créditos tributários exigidos no lançamento fiscal por entender que a Decisão recorrida laborou em equívoco ao buscar apoio no art. 173, inc. I do CTN. Nesse dispositivo o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aduz que em relação aos fatos geradores ocorridos em 1996 o dispositivo mencionado não é aplicável ao ICMS por se tratar de tributo “lançado por homologação”, sendo aplicável aquele entendimento exclusivamente em relação aos tributos sujeitos a “*lançamento de ofício*”. Assevera que o dispositivo aplicável ao caso é o art. 150, § 4º, do mesmo CTN, contando-se o prazo a partir da ocorrência do fato gerador. Cita decisões de tribunais superiores para embasar seu entendimento. Postula, também, a decretação da decadência dos créditos referentes ao exercício de 1997, argumentando que o fato do Auto de Infração ser absolutamente Nulo, não produziu quaisquer efeitos. Em conseqüência a não efetivação do lançamento até a presente data, em relação ao mencionado período, ou seja, fatos geradores ocorridos em 1997, só poderiam ser lançados ao longo do exercício de 2002, estando, portanto, alcançados pelo instituto da decadência.

No mérito contesta a infração 1, apresentado as seguintes razões.

No levantamento foram apontadas supostas saídas de “Guaraná Antarctica” desacompanhadas de notas fiscais apuradas mediante levantamento de produção, que se deu por meio de comparação entre o consumo de uma das matérias-primas utilizadas – a essência “FE 14.46” – e o volume de comercialização de tal produto, declarado pelo recorrente. Aponta que o levantamento não merece prosperar por conter diversas inconsistências. Entre elas enumera os critérios estabelecidos na Portaria nº 445/98, apontado que a auditoria se pautou apenas nos registros de entradas. Os autuantes, na informação fiscal, sanearam os equívocos, excluindo da apuração mercadorias não relacionadas com a produção de Guaraná, divergências de quantidades, impropriedades de medidas de mercadorias; perdas verificadas no processo produtivo. Reconhecidos esses equívocos, os agentes fiscais, quando prestaram a informação fiscal procederam à redução dos valores autuados. Todavia, o recorrente afirma que os autuantes não aceitaram a fórmula adota para a fabricação do produto em 1996, fato este que implicou na apuração das omissões de saídas. Afirma que os agentes fiscais basearam-se em fórmula fornecida pelo recorrente, quando intimado a fazê-lo e que por falha de comunicação, apresentou a “atual” fórmula do Guaraná, pois informa que a concentração do produto entregue à fiscalização passou a ser adotada somente a partir de dezembro de 1996. Declara que a fórmula utilizada entre janeiro e dezembro de 1996 era outra e que essa informação fora passada na fase de impugnação do lançamento. Aduz que a fórmula atual do guaraná, fornecida inicialmente aos agentes fiscais, estabelece que são necessários 0,110 litros de essência “FE 14.14 Y” para fabricação de 838 litros de Guaraná, enquanto que na fórmula anterior (que vigorou de 01/96 a 12/96) o fator de utilização da essência “FE 14.46” era de 0,180 litros para a mesma produção de Guaraná. Traz ao processo laudo técnico, emitido por engenheiro inscrito no CRQ e documento declara o registro do produto junto ao Órgão Público Federal, apesar de não dispor da formulação do produto no mencionado documento. Em função dessas provas, procedeu alteração nos cálculos relativos à produção de Guaraná dos anos de 1996 e 1997, anexando relatórios de produção e vendas, bem como demonstrativos elaborados com base na fórmula que afirma ter efetivamente utilizado. Sustenta que apesar dos argumentos e provas apresentadas pelo recorrente as mesmas não foram acatadas pelos agentes fiscais e pelo Órgão de julgamento de 1ª Instância. Declara, ainda, que procurou cumprir a solicitação dos agentes fiscais junto à Secretaria de Vigilância Sanitária, órgão do Ministério da Agricultura, no sentido de comprovar a fórmula com lastro em “documento oficial”, mas não logrou êxito na sua pretensão. Assevera que os próprios fiscais oficiaram junto ao referido órgão governamental, mas não obtiveram a informação pretendida, pois lhes foi comunicado de que tais documentos estariam em “arquivo morto”, e que isso envolveria dificuldades de localização. Deduz, como consequência, a necessidade de aceitação de todos os argumentos e provas produzidas na defesa e no Recurso, pois o contrário implicaria em tornar subordinado a regularidade do procedimento do recorrente à produção de prova impossível. Junta ao processo cópia de ofício do Centro de Vigilância Sanitária, informando que foram descartados documentos relacionados a processo que listavam produtos que passaram a ser dispensados de registro, entre eles, o extrato composto de guaraná e frutas cítricas, utilizados no processo de produção do recorrente. Ao apreciar esse item do Auto de Infração a Junta de Julgamento proferiu a Decisão abaixo transcrita:

*“- De acordo com a informação dos autuantes, com referência ao exercício de 1996, foi questionado pelo autuado divergências nas quantidades de entradas da essência 14.46. Por tal razão e com base nos novos documentos apresentados, efetuaram novos cálculos quantitativos para apuração do ICMS devido, tendo constatado apenas dois dados divergentes. O primeiro, relacionado com o total das saídas, onde apuraram em seus levantamentos conforme relatório à fl. 454, um total de vendas tributadas de 466.130 hl., enquanto o contribuinte informou um total de 469.332 hl. O segundo, diz respeito ao índice utilizado para conversão do volume de essência na quantidade de refrigerante*

*produzido, cujos cálculos foram efetuados com base na informação fornecida pelo contribuinte, conforme documentos de fls. 449 e 450.*

*Em relação a primeira divergência, a mesma foi solucionada através da diligência realizada por auditor fiscal lotado na IFEP, a pedido deste Relator, o qual adicionou ao seu demonstrativo à fl. 502, as cortesias e bonificações, apurando um total de saídas de 469.332 HL., quantidade idêntica a que foi levantada pelo autuado, cuja quantidade não foi objeto de questionamento pelos autuantes ao tomarem ciência do seu teor, fato que demonstra a sua concordância tácita.*

*No tocante à segunda, diz respeito ao percentual de utilização da essência “FE 14.46”, que passou a denominar-se de “FE 14.46 Y” de acordo com a defesa, fato que permitiu a menor utilização do referido ingrediente na fabricação do guaraná. A questão central para o deslinde da lide, é saber que tem razão, se os autuantes ou o autuado. Entendo razão assistir aos autuantes, pois o autuado não comprovou através de registro da fórmula junto a Secretaria Nacional de Vigilância Sanitária, órgão do Ministério da Agricultura, a quem compete autorizar a fabricação do produto, bem como a fiscalização, que a quantidade de essência utilizada na produção do guaraná era em percentual menor ao que foi informado aos autuantes no curso da ação fiscal.*

*Com referência aos documentos de fls. 262 a 264 e de 265/314, os mesmos não podem ser acatados, pois, conforme salientou o diligente, tais documentos são de elaboração do autuado, enquanto os outros são cópias de documentos oficiais relativos a essências, os quais não trazem qualquer esclarecimento acerca da relação essência/produto.*

*Ressalto que o autuado, foi regularmente intimado pelos autuantes, conforme documento à fl. 452, para que fornecesse os índices de essências necessários na fabricação dos seus produtos, cuja intimação foi atendida através da correspondência de fls. 449 e 450, a qual serviu de parâmetro para a apuração do volume de produção do guaraná. Desse modo, entendo parcialmente correto o levantamento dos autuantes, ao utilizar o percentual informado pela empresa.*

*Quanto à inclusão pelos autuantes como omissões de saídas dos produtos POP LARANJA E TUTTI FRUTI, com ICMS devido de R\$65.849,42 e R\$55.357,77, respectivamente, também no exercício de 1996, quando da sua informação fiscal, em razão de acatamento de algumas notas fiscais apresentadas pela defesa, entendo como agravante da infração, consoante dispõe o art. 156, do RPAF/99, cujo imposto deve ser exigido em novo procedimento fiscal a ser instaurado contra a empresa. Entretanto, deixo de representar a autoridade competente, pois, o direito de à Fazenda Estadual constituir tais créditos encontra-se decaído na presente data.*

*Sobre a omissão de saídas apuradas no exercício de 1997, em que foi cobrado ICMS no valor de R\$ 235.484,62 o autuado fez a juntada em sua defesa à fl. 272 de uma planilha, onde apurou uma base de cálculo de R\$773,67, com ICMS no valor de R\$131,52, cujos valores não foram objeto de questionamento pelos autuantes quando prestaram a sua informação fiscal, situação que, em meu entendimento, implica em sua aceitação tácita do valor nela consignada como o imposto devido para a infração. Todavia, a referido imposto deve ser excluído da autuação, em meu entendimento, pois, ao invés de omissão de saídas, remanesceu omissão de entradas, fato que modifica o fulcro da autuação.*

*Ressalto que, na sessão de julgamento esteve presente um dos autuantes e, antes da leitura do presente voto, foi o mesmo indagado pelo Julgador Álvaro Barreto Vieira,*

*sobre o fato de não ter feito qualquer questionamento por ocasião da sua informação fiscal, com relação ao demonstrativo de fl. 272 anexado pela defesa, o qual afirmou que concordava com o citado demonstrativo, razão pela qual silenciou a respeito do assunto naquela oportunidade.*

*Com base na explanação acima, entendo parcialmente correta a ação fiscal, para exigir ICMS no valor de R\$5.627.966,46, conforme demonstrativo elaborado pelo diligente à fl. 502, relativo ao exercício de 1996, já que as diferenças nas quantidades de saídas, se constitui em comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de notas fiscais, de uso obrigatório para documentá-las, implicando, tal fato, na falta de recolhimento do ICMS.*

Em razão dessa Decisão, a Junta de Julgamento interpôs Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “a”, do RPAF, tendo em vista a sucumbência parcial da Fazenda Pública, já que o valor autuado fora reduzido de R\$9.923.189,69 para R\$5.627.966,46.

Quanto à infração 2, relacionada à glosa dos créditos fiscais em razão da falta de apresentação do documento comprobatório do direito, o recorrente aduz que a quase totalidade das notas fiscais foram apresentadas na defesa e o valor da autuação foi significativamente reduzido pela Decisão de 1ª instância, importando na diminuição da parcela exigível de R\$3.399.950,57 para R\$121.001,62 e R\$201.600,16, em relação aos exercícios de 1996 e 1997, respectivamente. Esse fato ensejou o processamento de Recurso de Ofício, nos termos da lei. Todavia, declara que remanescem alguns documentos que não foram ainda localizados, afirmando que se os mesmos forem encontrados apresentará prontamente nos autos do processo.

Na infração 3 é exigido tributo em razão da falta de recolhimento do ICMS relacionado a saídas de mercadorias efetuadas em emissão de documentos fiscais e respectivo lançamento na escrita, apurado através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. A exigência fiscal refere-se a garrafas que teriam saído desacompanhadas de nota fiscal. O recorrente afirma que as referidas garrafas se destinavam à reposição de perdas ocorridas no processo de industrialização. Declara que houve impropriedade de registro fiscal das citadas garrafas no Livro de Inventário, na conta mercadorias em estoques, mas que não as adquiria com o intuito de comercialização, destinando-as a reposição das perdas, ocorridas durante o processo de lavagem, acondicionamento das bebidas produzidas e movimentação dos materiais. Afirma que outro equívoco cometido pelo recorrente relaciona-se com a aposição de carimbo nas notas fiscais de aquisição contendo a expressão “Para Comercialização”. Sustenta que assim procedeu no início de suas atividades, há muitos anos, mas que por equívoco de seus funcionários as notas continuavam a ser carimbadas com aquela declaração. Assevera que os agentes fiscais se basearam tão-somente nos referidos carimbos para exigir o imposto, que é indevido, por estar baseado em mera presunção, pois deveria a fiscalização apresentar outras provas, tais como notas fiscais, recibos de venda ou outros indícios contábeis. Enfatiza que tais garrafas são integrantes do ativo imobilizado, não incidindo ICMS sobre esses bens, conforme dispõe a Lei Complementar nº 87/96. Por último, afirma que se houvesse ICMS a ser exigido, deveria sê-lo com base no valor declarado pelo contribuinte, ou seja, o valor de aquisição, por inexistência de base legal do procedimento fiscal, que adotou por parâmetro preços de venda praticados a distribuidores, pessoas jurídicas distintas do recorrente.

Quanto ao produto garrafeiros, objeto da infração 4 e integrante do levantamento de estoques, o recorrente afirma que após os ilustres julgadores de 1ª Instância analisarem as alegações e demonstrativos apresentadas por ocasião da defesa, procederam à redução do valor do ICMS para R\$473,41, e que dado a sua irrelevância, entende não haver motivos para questionamentos.

Com referência a esses dois últimos itens da autuação o relator da 1ª Instância proferiu o seguinte voto, a seguir reproduzido:

*“Infração 3 – Ao comparar os demonstrativos de fls. 385 elaborado pela defesa com o de fl. 474, de autoria dos autuantes quando prestaram a sua informação fiscal, observei que em relação as quantidades, as omissões são as mesmas, sendo que na produzida pela empresa a unidade utilizada foi dúzia, enquanto os prepostos fiscais consideram a peça, tal não ocorrendo em relação ao preço médio, onde há divergências. De acordo com os autuantes, o autuado utilizou no cálculo das omissões o preço de custo do lançado no Livro Registro de Inventário, ao passo que eles, por não disporem do preço de venda, intimaram dois distribuidores do autuado, que informaram os preços por eles praticados quando da comercialização das referidas mercadorias. Sobre o preço médio, esclareço que quando da ocorrência de constatação de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apuradas mediante levantamento quantitativo e por espécie de mercadoria, o RICMS/96 e o RICMS/97, disciplina o assunto no art. 60, II, “a”. Segundo o referido dispositivo, na apuração das omissões, deve ser considerado o preço médio praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado. Desse modo, como não foi possível apurar o valor de venda no mês de dezembro, os autuantes tomaram como base o preço praticado por dois distribuidores do autuado, cujo preço não foi objeto de questionamento pelo mesmo ao ser intimado pela IFEP, conforme documento à fl. 484, para se manifestar acerca dos novos demonstrativos anexados pelo autuantes por ocasião da informação fiscal.*

*Com referência a alegação defensiva, segundo a qual as garrafas não são destinadas à comercialização e sim no processo de fabricação dos seus produtos, em substituição as que são quebradas, não merece a minha acolhida. É que conforme asseveraram os autuantes em sua informação fiscal, com base na documentação acostada aos autos, o autuado ao adquirir tais mercadorias já o faz com o intuito de comercializá-las.*

*Quando a eventual quebra no processo produtivo, não foi juntada pela defesa qualquer prova em apoio ao alegado. Ademais, mesmo que tal fato ocorresse, o art. 100, II, do RICMS/96 e o art. 100, V, do RICMS/97, determina o estorno ou a anulação do crédito sobre as entradas das mercadorias pelo contribuinte. Desse modo, entendo parcialmente correta a exigência fiscal no valor de R\$147.776,61, conforme demonstrativo à fl. 474, face o acatamento pelos autuantes de parte dos argumentos defensivos, com os quais também concordo.*

*Infração 4 – Por ter sido acatado pelos autuantes o valor apontado à fl. 428 pelo autuado na importância de R\$473,41 como o devido para a infração, entendo que deva ser mantido em parte o lançamento fiscal.*

*Ressalto que o autuado foi intimado pela IFEP para tomar conhecimento e se manifestar, querendo, sobre os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes quando prestaram a sua informação fiscal, bem como do novo valor do imposto devido para a infração 1 indicado pelo diligente, relativo ao exercício de 1996, no entanto, não se manifestou a respeito. Interpreto o silêncio do autuado, como um reconhecimento tácito dos novos valores apontados para as infrações.*

Apresentou-se, aqui, também, em consequência da redução do débito desses dois itens a interposição do Recurso de Ofício na parte dispositiva do Acórdão da Junta de Julgamento, em face do contido no art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99.

E assim conclui o contribuinte a peça recursal formulando os seguintes pedidos:

- a) decretação de nulidade do Auto de Infração em razão da ilegalidade do ato de lançamento face ao cerceamento do direito de defesa;
- b) reconhecimento da decadência de todos os créditos tributários exigidos na autuação (exercícios de 1997 e 1998) ou consumação da decadência relacionada aos créditos do exercício de 1996;
- c) caso as preliminares não venham a ser acolhidas, considerando todas as provas apresentadas no curso do processo, a declaração de improcedência da exigência fiscal.

A representação da PROFAZ, quanto ao Recurso Voluntário, emite Parecer jurídico opinando pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso, aduzindo as seguintes razões:

- 1- em relação à Nulidade, a representante reiterou os termos do Parecer de fls. 489 e 490, afirmando que o prazo para pagamento do tributo fora devolvido ao autuado, conforme atesta a intimação juntada aos autos, fls. 49 e 494, não havendo qualquer nulidade do procedimento;
- 2- em relação à preliminar de decadência afirmou que o prazo iniciou-se em 01/07/97 e iria findar-se em 31/12/01, porém a fiscalização iniciou os trabalhos no prazo legal e o Auto de Infração foi lavrado em 31/12/01;
- 3- no mérito afirmou que os levantamentos quantitativos foram objeto de revisão fiscal levada ao conhecimento do autuado, com elaboração de novos demonstrativos e que a utilização indevida de crédito fiscal resultou de documentos não apresentados, sendo que os trazidos na fase instrutória foram considerados, reduzindo-se o valor do débito.

## VOTO

Passo inicialmente a apreciar o Recurso Voluntário. Com referência à preliminar de nulidade do lançamento argüida em razão da lavratura do Auto de Infração antes de esgotado o prazo para pagamento do imposto sem imposição de multa ou apresentação de justificativas é de se concluir que não assiste razão ao recorrente. Há, neste específico caso duas circunstâncias que afastam o vício processual apontado pelo contribuinte. Primeiramente, apesar do Auto de Infração ter sido lavrado no curso do prazo concedido via Intimação para Pagamento de Débito, desatendendo o disposto no art. 32 do RPAF, a Administração, após análise e Parecer da Procuradoria Fiscal procedeu à reparação do direito do contribuinte, devolvendo o prazo restante para fins de assegurar o exercício regular do direito de pagar ou justificar a cobrança, nos termos do que é assegurado pela legislação que rege processo administrativo. Aplica-se aqui o princípio do não prejuízo, positivado no RPAF, no art. 18, § 2º, que estabelece não se decretará a nulidade salvo na ocorrência de prejuízo para a parte. Na medida em que foram devolvidos ao recorrente o prazo para que recolhesse o tributo sem aplicação de multa não se verificou o prejuízo que a norma processual impõe para que o ato venha a ser anulado. Desta forma, ainda que o ato do procedimento fiscal tenha sido praticado em desconformidade com o modelo legal não deve o mesmo ser anulado se o mesmo não produziu efeitos no sentido de acarretar prejuízo jurídico para a parte ou se o ato foi objeto de saneamento oportuno. Foi exatamente o que se verificou

neste caso, na medida em que a Administração restabeleceu o direito do contribuinte. Nesse sentido, reitero, não houve prejuízo para o exercício do direito de defesa, pois foi assegurado ao sujeito passivo o direito de pagar o tributo sem imposição de multa ou apresentar as devidas justificativas. A outra hipótese que afasta a nulidade apontada relaciona-se à perda do direito do Estado em constituir o crédito tributário caso os agentes fiscais não procedessem ao lançamento de ofício, em da face verificação da decadência, instituto jurídico que impõe extinção de direitos pelo decurso de prazo fixado legalmente, acarretando, por via de consequência, também, na extinção exigibilidade da obrigação. Em se tratando de prazo não sujeito à suspensão ou interrupção, salvo disposição legal expressa em contrário, não poderia a Administração Tributária deixar de efetivar o ato de lançamento, pois os seus agentes incorreriam em responsabilidade funcional, prevista no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Todavia, exigibilidade do crédito lançado fica suspensa até ulterior Decisão de Recurso administrativo, direito que foi exercido em sua plenitude pelo contribuinte, reforçando a tese de inocorrência de prejuízo jurídico.

Quanto à preliminar de decadência também não merece prosperar a pretensão do recorrente. Nos lançamentos por homologação, previstos no art. 150 do CTN, que se aplica ao ICMS, cumpre ao contribuinte recolher o tributo antes do exame do fisco, tendo este, prazo de 5 (cinco) anos para homologar aquela atividade do sujeito passivo, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. O prazo aludido no § 4º se refere apenas ao ato de homologação, que pressupõe, evidentemente, ter o contribuinte efetuado o pagamento ou a declaração dos fatos alcançados pela incidência do tributo. No caso em exame as parcelas que o contribuinte reclama terem sido atingidas pela decadência não foram objeto de pagamento espontâneo e, portanto, não poderiam ser objeto de homologação pelo fisco. São parcelas relacionadas à apropriação de créditos fiscais e omissão de recolhimentos apurados através de levantamentos quantitativos. As mesmas não foram declaradas espontaneamente e muito menos quitadas, para fins de reexame pelas autoridades administrativas, não se podendo falar em decadência do direito do Estado em exigir o imposto, aplicando-se a norma do art. 150 do CTN.

Nessa linha de argumentação, decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça uniformizaram entendimento no sentido da necessidade do pagamento antecipado para que exista o lançamento por homologação. E assim decidiu aquele Corte de Justiça nos Embargos de Divergência do Recurso Especial (ERESP) nº 101.407-SP (DJU 08/05/2000), cuja ementa, do julgado, abaixo reproduzimos:

*“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.”*

Essa é também a linha de entendimento que vem sendo adotada pelas instâncias de julgamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em seus julgados com apoio da Procuradoria, conforme se verifica na fundamentação do Acórdão da 1ª Instância e no Parecer exarado pela representante da PROFAZ. Dessa forma, sempre que não ocorrer o pagamento ou a declaração dos fatos relacionados com a obrigação fiscal, disporá a Administração Tributária do prazo aludido



no art. 173, inc. I, do CTN, que estabelece o início da contagem a partir de 1º dia do exercício seguinte àquele em que se verificou a ocorrência dos fatos geradores, situação esta que implica em afastar a pretensão do recorrente. Voto, dessa forma, pelo NÃO ACOLHIMENTO de preliminar de decadência.

Adentrando nas questões de mérito e analisando o conjunto das provas e alegações que compõem as peças o processo passo a seguir a manifestar o meu voto.

Sanadas as diferenças quantitativas no curso da instrução mediante as intervenções das partes e a realização de duas diligências que implicaram na redução do valor autuado, restar apreciar neste Recurso os pontos a seguir analisados.

Infração 1 – centra-se a divergência no estabelecimento de qual índice numérico deve ser aplicado com referência à quantidade de essência necessária à fabricação do produto “Guaraná”. Os agentes fiscais basearam o levantamento de estoques na informação prestada pela empresa, através de documento juntada às fls. 449 a 450 do PAF, onde é afirmado a proporção de 0,110 litro de essência para produzir 830 litros de “Guaraná Antarctica”. O recorrente declara que incorreu em falha de comunicação e apresentou, por ocasião da defesa, a composição de 0,180 litro de essência para a mesma produção da mercadoria. Afirma que aos agentes fiscais fora entregue a composição atual do produto e que a apresentada no texto da peça defensiva era a aplicada no processo industrial até dezembro de 1996, compreendendo, portanto, o período em que foram apuradas as diferenças. Refaz os cálculos e conclui que há diferença, mas em valor consideravelmente inferior, quantificado na planilha juntada à fl. 271. Postula, entretanto, que este item seja declarado improcedente. Junta aos autos laudo técnico (documento de fl. 260), relatórios de produção (documentos de fls. 288 a 312) e notas fiscais de aquisição da essência na composição que declarara ter aplicado nos exercícios autuados (docs. fls. 243 a 259). Trouxe, ainda, na sessão de julgamento realizada em 08/05/2003, o registro da formulação que afirma ter adotado até dezembro de 1996, mas não apresentou o documento solicitado pelo colegiado demonstrando a partir de que período adotou a nova formulação, afirmando a impossibilidade de produção dessa prova em razão de não ter encontrado o documento. Ponderando todas essas circunstâncias percebemos que este caso se reveste de peculiaridades que impõem o exame conjunto das provas e alegações trazidas ao PAF pelas partes. Se admitirmos que a prova da formulação do guaraná só seria admissível com a apresentação do documento de registro em órgão público teríamos que estabelecer que o índice de 0,180 ainda estaria ainda em vigor, circunstância que contraria os fatos em relação ao levantamento quantitativo de 1997 e que vincularia todos os trabalhos de auditoria dos períodos subsequentes. Não seria lógico, portanto, estabelecer a exclusividade dessa prova como único meio idôneo para aferir se a empresa incorreu ou não nas omissões apontadas pela fiscalização. Todavia, ao observar as notas fiscais de aquisição juntadas ao processo percebe-se que no período apontado pelo recorrente, exatamente entre novembro e dezembro de 1996, se processa a mudança no perfil da produção da empresa, encontrando-se nestes documentos fiscais as primeiras entradas do insumo FE 14.46 Y, que apresentava a formulação compatível com informada à fiscalização, ou seja, 0,110 litros de essência para a produção de 838 litros de guaraná. Em relação aos relatórios de produção, os números ali inseridos também mostram congruência com os índices apontados pela defesa, ainda que este documento não possa ser qualificado como documento fiscal, mas se enquadraria na condição de documento particular cujas informações demonstram a compatibilidade com as aquisições da matéria-prima na formulação apontada pelo recorrente. Há, portanto, fortes indícios de que o recorrente, no exercício de 1996, adotava a formulação que declarou na peça recursal, mas a certeza quanto a esse fato só seria estabelecida se o autuado tivesse apresentado o documento de registro da nova formulação. Em contrapartida, a fiscalização pautou todo o seu trabalho nas informações prestadas por preposto da empresa que, todavia, revelam estar em

contradição com os elementos de prova produzidos neste processo. Estabelece-se, portanto, uma dúvida quanto à certeza e à liquidez do lançamento fiscal. Todavia, conforme ressaltado acima, o autuado reconhece parte do débito após proceder a revisão das planilhas de cálculo adotando a formulação adequada. Neste caso, é preferível adotar o princípio, positivado no Código Tributário Nacional, no seu art. 112, inciso II, no sentido de se interpretar a legislação tributária que define infrações e comine penalidades de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato. Adota-se, portanto, aqui, o princípio “*in dubio pro reo*”. Isto posto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, em relação a este item 1, devendo o recorrente ser intimado a recolher a quantia de R\$5.017,84, mais acréscimos legais, conforme planilha juntada a fl. 271 dos autos.

Em relação à infração 2, o recorrente afirma que o débito remanescente se refere aos documentos que não foram ainda encontrados e que se tais documentos foram localizados os apresentará oportunamente. Nos termos da legislação, o direito ao crédito é condicionado a apresentação do documento fiscal, de acordo com o que dispõe o art. 91 do RICMS. Portanto, não deve ser dado provimento ao Recurso, cabendo à empresa recolher as parcelas de R\$121.001,62 e R\$201.600,16, relativamente aos exercícios de 1996 e 1997, conforme demonstrativos às fls. 464 a 472.

Remanesce no item 3 da atuação a controvérsia em torno da incidência ou não do ICMS sobre as operações com vasilhames. A alegação defensiva é no sentido de que as garrafas não são destinadas à comercialização e sim aplicadas no processo de fabricação dos seus produtos, em substituição as que são quebradas. Todavia, constam dos autos provas documentais, evidenciando que a empresa praticava operações de venda de garrafas (vasilhames), conforme atestam as notas fiscais constantes das fls. 477 a 479 do PAF, obtidas via procedimentos de circularização efetuado pelos auditores fiscais junto a distribuidoras de bebidas. Revela-se, portanto, inverídica a afirmação contida na peça recursal de que o autuado praticou vendas de vasilhames somente no início de suas atividades operacionais. Em relação à controvérsia envolvendo a apuração da base de cálculo, em parte dirimida pela Junta de Julgamento, resta ainda verificar se o “quantum” apurado obedece aos ditames da legislação tributária, em especial o art. 60, inc. II, letra “a” do RICMS. Segundo o referido dispositivo, na apuração das omissões deve ser considerado o preço médio praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado. Desse modo, como não foi possível apurar o valor de todas as vendas ocorridas no mês de dezembro dos exercícios de 1996 e 1997, exatamente pelo fato das omissões decorrerem da falta de emissão de documento fiscal, os autuantes tomaram por base o preço praticado pelo autuado em algumas notas fiscais emitidas para acobertar a saída dos produtos, coletadas junto a dois distribuidores de bebidas do recorrente, vinculadas aos meses de maio de 1996 e dezembro de 1997, procedimento este que não contraria os termos da legislação, pois as citadas notas fiscais foram emitidas pelo autuado e expressam preços efetivamente praticados, enquadrando-se perfeitamente na dicção da legislação que determina que se apure a base de cálculo com base no preço praticado no último mês em que ocorreu operação tributada. Decorre desse entendimento que os ajustes efetuados pelo órgão de 1ª Instância estão corretos, não havendo motivos de reforma da Decisão, sendo, portanto, Não Provido o Recurso em relação a este item, devendo o recorrente ser intimado a recolher o imposto no valor de R\$147.776,61, acrescido de multa, correção monetária e juros legais.

Na infração 4, relacionado à omissão de saídas de garrafeiras, o recorrente reconhece que o imposto é devido após o ajustes procedidos pela Junta de Julgamento tomando por base as planilhas juntadas pelo auditores por ocasião da informação fiscal, estando assim, cessada a controvérsia. Deve, portanto, ser intimado a recolher o ICMS no valor de R\$473,41, mais acréscimos legais.

Quanto ao Recurso de Ofício, motivado em virtude da redução do débito originalmente autuado, é inevitável se concluir que os fundamentos apresentados no Recurso Voluntário têm implicação direta no julgamento deste Recurso, na medida em que as deduções resultaram de ajustes de cálculo, nos itens 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração, efetuados em procedimentos de diligência fiscal ou resultante da intervenção dos próprios auditores na fase de informação fiscal, face às provas carreadas ao processo pelo contribuinte, constituindo matéria eminentemente fática, ou vinculada às provas produzidas pela defesa na fase impugnatória, em especial, a juntadas documentos fiscais que ilidiram em grande parte a exigência fiscal relacionada ao item 2 do Auto de Infração.

Pelo acima exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, alterando em parte a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, contida no Acórdão nº 0033-04/03, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração nº 269616.0007/01-5, devendo a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S/A.) ser intimado a recolher aos cofres do Estado a quantia de R\$475.869,64, atualizados monetariamente com a incidência de acréscimos legais.

#### **VOTO EM SEPARADO EM RELAÇÃO AO ITEM 1**

Concordo com o voto do relator quanto ao provimento do Recurso Voluntário em relação a este item 1, entretanto, discordo em parte da sua fundamentação.

Afirma o Relator haver *“fortes indícios de que a recorrente, no exercício de 1996, adotava a formulação que declarou na peça recursal, mas a certeza quanto a esse fato só seria estabelecida se a autuada tivesse apresentado o documento de registro da nova formulação”* e mais adiante do seu voto acrescenta que *“é preferível adotar o princípio, positivado no Código Tributário Nacional, no seu art. 112, inciso II, no sentido de se interpretar a legislação tributária que define infrações e comine penalidades de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato. Adota-se, portanto, aqui, o princípio “in dubio pro reo”*”.

A parte em que discordo do nobre colega relator do presente PAF é exatamente a que ele se refere existirem dúvidas quanto a formulação utilizada no preparo do Guaraná Antarctica no exercício de 1996, pois, a meu ver restou comprovado nos autos que naquele período utilizava-se a proporção de 0,180 litro de essência para produzir 830 litros de “Guaraná Antarctica”, haja vista que ao verificar as notas fiscais de aquisição da essência utilizada na fabricação do guaraná, de janeiro a novembro de 1996 encontramos unicamente a entrada da essência FE 14:46 que possui uma concentração menor que a FE 14:46Y, cuja entrada somente passou a ocorrer no mês de novembro de 1996.

Desta forma, utilizando-se uma essência de menor concentração resulta num maior consumo, ou seja 0,180 litro de essência para a mesma produção da mercadoria, ao invés de 0,11 litro de essência como utilizado pela fiscalização para o cálculo da omissão de saída.

Além das notas fiscais de aquisição do insumo essência, outro documento que faz cair por terra o índice aplicado pelos autuantes para o exercício de 1996 é o documento do Ministério da Agricultura, registro da formulação, que afirma ter adotado até dezembro de 1996.

Ora, se o contribuinte não apresentou uma alteração posterior na sua formulação, prevalece aquele que foi apresentado, ou seja, o índice de 0,180 ainda estaria ainda em vigor, circunstância

que contraria os fatos em relação ao levantamento quantitativo de 1997 e que vincularia todos os trabalhos de auditoria dos períodos subseqüentes.

A favor da Fazenda temos a afirmação de que a fiscalização foi executada levando-se em consideração uma informação dada por funcionário da autuada. Embora considere válida uma fiscalização nestes termos, ainda mais porque o contribuinte não nega que tenha dado tal informação, não podemos esquecer que a informação foi prestada em 2001 e admite prova em contrário, aliás, como foi apresentado neste recurso.

Não questiono que os autuantes estavam convictos ao realizar a fiscalização com a informação prestada pelo contribuinte, entretanto, ao analisar as provas carreadas aos autos constata-se que a informação estava equivocada, pelo menos no que se refere ao exercício de 1996. Assim, não posso admitir que uma informação equivocada tenha mais importância do que as provas documentais que foram apresentadas neste momento.

Desta forma, estou convencida, sem quaisquer sombra de dúvidas, do equívoco ocorrido e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL deste item 1, devendo a recorrente ser intimada a recolher a quantia de R\$ 5.017,84, mais acréscimos legais, conforme planilha juntada a fl. 271 dos autos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** os itens 2 e 4, e por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, o item 3 e por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o item 1 do Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269616.0007/01-5**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE-NORDESTE S/A)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$475.869,64**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$322.601,78 e 70% sobre R\$153.267,86, previstas no art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, VII, “a” e III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Antonio Ferreira de Freitas, Ivone de Oliveira Martins e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO EM RELAÇÃO AOS ITENS 2 E 4: Conselheiros (as): Nelson Teixeira Brandão, Max Rodrigues Muniz e Verbena Matos Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

VERBENA MATOS ARAÚJO – VOTO EM SEPARADO

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PROFZ