

A. I. N° - 269616.0007/01-5  
AUTUADO - IND. DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S/A  
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - INFAC SIMÕES FILHO  
INTERNET - 20. 02. 2003

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0033-04/03**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) PRODUTOS ACABADOS. 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. Efetuada a correção no cálculo do imposto em ambas as infrações. Infrações caracterizadas parcialmente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/12/2001, exige ICMS no valor de R\$13.595.844,49, em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saída de produto acabado tributável, apurada através de levantamento de produção, efetuado com base no consumo de matéria prima;
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito;
3. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, 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;
4. Como nos termos do item anterior, referente ao item garrafeira 24/2-R no exercício de 1996.

O autuado em sua peça defensiva de fls. 57 a 88 alegou, inicialmente, ser tempestiva a defesa, oportunidade em que fez um retrospecto dos fatos desde a lavratura do Auto de Infração até a sua impugnação.

Em seguida, fez um relato de suas atividades e diz que sofreu procedimento da fiscalização estadual, tendo recebido uma intimação para pagamento de débito conforme documento 5, cuja ciência ocorreu em 20/12/2001. Aduz que a intimação foi expedida com base no art. 32, do RPAF, onde foram consignados supostos débitos de ICMS da empresa, relativo ao período de 31/01/96 a 31/12/97, tendo sido

concedido o prazo de dez dias para quitá-los sem multa ou apresentar justificação. Como o prazo era exíguo, iniciou, imediatamente, o levantamento da documentação fiscal necessária à comprovação de que os débitos apontados não seriam devidos e, para sua surpresa, no dia 28/12/2001, ou seja, ainda no oitavo dia do prazo que possuía, foi lavrado o Auto de Infração, o qual acrescido de multa, juros e correção monetária totalizou o valor de R\$36.818.526,28. Sustenta que os autuantes não respeitaram o prazo por eles estabelecido e expressamente previsto no RPAF, o que implica em flagrante ilegalidade do ato administrativo de lançamento, além do evidente cerceamento do direito de defesa da empresa, os quais demonstram a nulidade da autuação, conforme será alegado detalhadamente mais adiante.

Prosseguindo em sua defesa, no item III, como preliminar, alega a nulidade do Auto de Infração, repetindo os termos da intimação expedida pelos autuantes, oportunidade em que transcreveu o teor dos arts. 32 e seu inciso II, 34, 36 e 37, do RPAF/99, em apoio ao alegado. Sustenta que a lavratura do Auto de Infração no oitavo dia do prazo que legalmente dispunha a empresa constitui ato administrativo ilegal, por ofensa direta aos dispositivos acima mencionados, que determinam, sem margem para dúvidas, ser de dez dias o prazo para atendimento da intimação. Frisa que na intimação expedida foi estipulado o prazo de dez dias para que a empresa pagasse o débito sem a incidência de qualquer multa, o que não foi observado pelos autuantes, pois lançaram o imposto que entendia devido, com a imposição de multas consideráveis de 60% e 70%. Assevera que o ato da lavratura antecipada do Auto de Infração implicou cerceamento do direito de defesa da empresa, pois estava diligenciando para encontrar a imensa quantidade da documentação comprobatória necessária, quando foi surpreendida pela autuação, antes do término do seu prazo. Transcreve o teor do inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal, o qual assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa com os meios a ela inerentes, além dos arts. 18 e seu inciso II e 24, do RPAF/99, bem como de decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, para embasar a sua alegação.

Continuando em sua defesa, o autuado alega que se operou a decadência dos créditos tributários relativamente ao período de 31/01/96 a 31/12/96. Em apoio ao alegado, o autuado transcreveu o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, decisão do STJ e de comentário de autor que indica sobre o tema.

Quanto ao mérito, o autuado apresentou os seguintes argumentos para refutar o lançamento fiscal:

Infração 1 – Aduz que os autuantes ao analisarem os documentos escriturados no Livro Registro de Entradas, buscaram identificar todas as aquisições da essência “FE 14.46” e, mediante a verificação da movimentação dos estoques existentes, estimaram a quantidade que seria utilizada na elaboração do “GUARANÁ” pela empresa. Diz que tal estimativa foi realizada com base na fórmula de composição do guaraná, fornecida pela empresa, na qual é empregada exclusivamente a essência “FE 14.46”. Segundo o autuado, foi estimada pela fiscalização a quantidade total de Guaraná que poderia ter sido fabricado com a referida essência e, após compará-la com o volume total de vendas, os autuantes entenderam que houve saídas de produtos desacompanhados de documentos fiscais, fato que implicou na falta de recolhimento do ICMS.

Reconhece que o levantamento dos documentos fiscais durante a fiscalização foi relativamente prejudicado, uma vez que os mesmos embora solicitados por notificações, não foram apresentados pela empresa nos prazos assinalados, o que levou os autuantes a crerem na sua inexistência. Diz que analisando a situação com base em tal premissa, o trabalho fiscal, teoricamente, não mereceria crítica, uma vez que, se não foram apresentados os documentos solicitados, concluiu-se pela consumação das infrações. Todavia, tal conclusão, não se afigura correta, pelo fato de que todos os documentos necessários estão sendo apresentados com a presente defesa, os quais não foram exibidos anteriormente em virtude das dificuldades que enfrentou para localizá-los e organizá-los.

Diz que, apesar de se admitir que as circunstâncias fáticas acima descritas poderiam até levar à autuação naquele momento, no entanto, o levantamento fiscal não observou os critérios legais indispensáveis aos levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias, que pudessem conduzir corretamente à constatação de possíveis entradas ou saídas de mercadorias do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, oportunidade em que transcreveu os arts. 1º, 3º, seus incisos I e II, da Portaria nº 445/98, em apoio ao alegado. Diz que no levantamento em questão do produto “GUARANÁ”, os autuantes deveriam ter considerado na autuação somente as entradas da essência “FE 14.46”, utilizada na sua fabricação. No entanto, relacionaram notas fiscais que supostamente teriam amparado entradas dessa essência, mas, na realidade, referem-se a outras mercadorias totalmente desvinculadas da produção de “GUARANA”, como por exemplo, carvão, sucos concentrados, corantes, conforme se constata por meio das notas fiscais anexas e da relação elaborada pela empresa (Doc. 8). Às fls. 75 e 76 o autuado apontou alguns equívocos incorridos pelos autuantes e diz que por ter sido efetuado o levantamento em exercício fechado, deveria os autuantes, obrigatoriamente, considerar os estoques inicial e final e toda a movimentação de entradas e saídas de uma mesma mercadoria, conforme disposto expressamente no art. 2º, da Portaria nº 445/98, cujo teor transcreveu, para embasar a sua alegação.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado alegou que os autuantes desconsideraram as entradas da essência FE 14.46 no período de janeiro a março/96, o que, por certo, inviabilizou o correto levantamento de estoque. Esclarece que apurou todas as entradas de essência no período supra e as relacionou, conforme se verifica na planilha anexa (doc. 9).

Salienta que outro ponto fundamental a ser esclarecido, o qual foi determinante na apuração fiscal, consiste no equívoco quanto à adoção da fórmula do “GUARANA”, no ano de 1996. De acordo com o autuado, na apuração das quantidades fabricadas do produto “GUARANÁ”, os autuantes se basearam na fórmula apresentada pela empresa, que, por equívoco, somente passou a ser adotada a partir de dezembro/96, enquanto no período de janeiro a novembro/96, a fórmula utilizada era outra, a qual deveria ter sido efetivamente considerada no levantamento fiscal, sob pena de total distorção dos cálculos.

Segundo o autuado, a alteração na formulação do produto ocorreu devido ao aumento na concentração de extratos da essência “FE 14.46”, que passou a denominar-se de “FE 14.46 Y”, permitindo a menor utilização da referida essência na fabricação da mesma quantidade de “GUARANÁ”. Frisa que de acordo com a fórmula atual do “GUARANÁ” fornecida a fiscalização, é necessária 0,110L da essência “FE 14.46 Y”, para a fabricação de 838 hectolitros do referido produto, enquanto na fórmula anterior (adotada de 01/96 a 12/96), o fator de utilização da essência “FE 14.46” era de 0180L para idêntica produção. Esclarece que a composição da fórmula anterior pode ser verificada através do Laudo Técnico e do respectivo registro no órgão competente – DINAL (doc. 10). Aduz que diante desta situação, refez todos os cálculos relativos aos exercícios de 1996 e 1997, conforme documento 11, adotando como base a fórmula efetivamente utilizada à época para a fabricação do “GUARANÁ”, objetivando estimar, adequadamente, a sua produção final.

Sustenta ainda que, além de todo o exposto acima, o trabalho fiscal partiu da premissa de que toda a matéria prima adquirida e utilizada no processo industrial teria que resultar em produtos finais passíveis de comercialização, desconsiderando as perdas ocorridas, as quais variam de 5% a 9% aproximadamente, conforme comprova a declaração anexa (doc. 12). Transcreve decisão do CONSEF ao julgar idêntica matéria em apoio ao alegado. Alega também, que na apuração das diferenças não foram considerados pelos autuantes no levantamento fiscal os estoques iniciais. Por tal motivo, desconsiderou todos os equívocos incorridos pela fiscalização e elaborou novas planilhas de cálculo (doc.11), aonde

chegou a uma redução do valor exigido em aproximadamente em 99,95%, fato que comprova a insubsistência do levantamento fiscal e a decretação de sua nulidade.

Continuando em sua defesa, o autuado alega outro equívoco cometido pela fiscalização, pelo fato de que ambas as essências “FE 14.46” e “FE 14.46 Y” somente eram utilizadas na fabricação do “GUARANÁ”, o que não foi observado pelos autuantes. É que os autuantes compararam a produção estimada do “GUARANÁ” com a quantidade total das mercadorias comercializadas, incluindo, nestas, as saídas de “soda limonada”, “Pop laranja” e “Água Tônica”, conforme se verifica nas páginas 11, 20 e 21 dos autos, situação que evidencia mais uma impropriedade do levantamento. Diz que os autuantes ao estimar a produção final, utilizaram-se da unidade de medida “hectolitro”, enquanto na comercialização dos produtos a empresa utiliza a “dúzia” de garrafas como unidade de medida. considerando-se, ainda, os diferentes tamanhos de garrafas existentes (290 ml. 1 litro e 2 litros).

Infração 2 - Diz que como já afirmado anteriormente, a empresa não conseguiu reunir e apresentar toda a documentação até o momento da autuação, tendo em vista a imensa quantidade de notas fiscais existentes, o que ensejou a glosa pelos autuantes dos créditos fiscais apropriados e lançados no RAICMS. Frisa, no entanto, que conseguiu localizar os referidos documentos, os quais apresenta nesta ocasião, juntamente com as cópias dos livros Registro de Entradas (docs. 14 e 15), para comprovar a legitimidade da totalidade dos créditos fiscais apropriados, motivo pelo qual deve ser inteiramente cancelado mais este item da autuação fiscal;

Infrações 3 e 4 - Esclarece que pelos motivos a seguir descritos e com base na documentação anexa, que a autuação não possui condição de ser mantida, devido a diversas falhas ocorridas no procedimento de levantamento quantitativo de estoques. Segundo o autuado, o trabalho fiscal, a exemplo da infração 1, não observou os critérios legais necessários aos levantamentos quantitativos por espécies de mercadorias, que possibilitasse a perfeita identificação de eventuais diferenças no estoque e a possível constatação de entradas ou saídas dessas mercadorias sem a emissão de notas fiscais. Às fls. 82 a 85, o autuado apontou os equívocos incorridos pelos autuantes, oportunidade em que elaborou uma planilha (doc. 18), onde houve uma redução no valor exigido no item 4 em aproximadamente 53%. Salienta que além das inconsistências em relação às diferenças de estoques, não foi observado que as garrafas e garrafeiras adquiridas destinavam-se à reposição das perdas ocorridas no processo de industrialização da empresa, durante a sua lavagem e na respectiva movimentação. Aduz que, apesar das garrafas serem destinadas à reposição daquelas que se perdiam no processo produtivo, as mesmas foram indevidamente registradas no Livro Registro de Inventário como mercadoria em estoque, uma vez que o seu objetivo nunca foi a de comercializá-las.

Com referência às garrafeiras, aduz que ocorre a mesma situação das garrafas, principalmente na movimentação de cargas e no seu desgaste, em razão de serem feitas de plásticos, que acabam se ressecando devido à exposição freqüente a fatores externos (tais como chuva, sol, etc.) e, consequentemente, se quebram. Diz que as suas reposições no mercado eram efetuadas juntamente com a comercialização dos produtos finais elaborados e compunham seus preços. Assevera, por fim, que além dos vícios existentes no procedimento fiscal, e levando-se em conta que as garrafas e garrafeiras: (I) se tratam de bens integrantes do ativo imobilizado e (II), não incide ICMS sobre tais bens, conforme dispõe a Lei Complementar nº 87/96, solicita seja considerada insubsistente a exigência contidas nos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

Ao finalizar, diz que restando demonstrada a impossibilidade de prosperar a pretensão da fiscalização, ante a consistência fática e jurídica dos fundamentos apresentados, bem como da documentação acostada, requer:

(I) a decretação da nulidade do lançamento fiscal;

(II) na remota hipótese de que tal preliminar não seja acolhida, seja reconhecida a decadência do direito do Fisco ao lançamento dos valores de ICMS relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/96 a 31/12/96;

(III) no mérito, seja decretada a improcedência da exigência fiscal, ou caso assim não entenda, seja cancelada a parcela da autuação comprovadamente indevida.

Os autuantes ao prestarem a sua informação fiscal de fls. 444 a 447 descreveram, inicialmente, os termos da acusação fiscal.

Em seguida, acerca do argumento do autuado de que a defesa é tempestiva, asseveraram concordarem com a empresa.

Quanto à alegação defensiva de cerceamento de direito de defesa, em razão da lavratura do Auto de Infração ter ocorrido após oitos dias da ciência do Termo de Intimação datado de 20/12/2001, pelo que requer a nulidade do lançamento fiscal, entendem necessários alguns esclarecimentos, os quais transcreveram às fls. 444 e 445. Aduzem que, diante do acima exposto, a pretensão do autuado parecer-lhes totalmente desprovida de embasamento, além do que, como já foi dito, a lavratura da intimação fora adiada por conveniência e a pedido do próprio autuado.

Continuando a sua informação, os autuantes esclareceram que após a revisão dos levantamentos, à luz das notas fiscais apresentadas e levando em conta as alegações da defesa, chegaram às seguintes conclusões:

1) Omissão de saída de produto tributável (refrigerantes), apurada através de levantamento da produção, com base no consumo de matéria prima (essências). Sobre o questionamento do autuado de divergência nas quantidades da essência 14-46, esclarecem que por não disporem das notas fiscais de entradas, diversos lançamentos de entradas com código de fornecedor idêntico foram tratados genericamente como um mesmo item, no caso o de maior volume – essência para guaraná. Dizem que depois de apuradas as entradas de essências, com base nos novos documentos apresentados, foram efetuados os cálculos quantitativos e de apuração do ICMS devido, onde foram constatados dois dados divergentes, a saber: a) quantidades de vendas tributadas apuradas em seu levantamento conforme relatório à fl. 454, indicam para guaraná o total de 466.130 hl, enquanto o do contribuinte informa um total de 469.332 hl; b) a outra divergência diz respeito ao índice utilizado para conversão do volume de essência na quantidade de refrigerante produzido, tendo efetuado os seus cálculos conforme fls. 449/450, com base na informação fornecida pelo contribuinte. Segundo os autuantes, o autuado informou posteriormente que os dados apresentados dizem respeito apenas ao período de dezembro/96 a dezembro/97, enquanto no período de janeiro a novembro/96 foi utilizada essência de menor concentração, que resultaria em volume de produto inferior àquele calculado. Tal fato ensejou as suas solicitações datadas de 20/03/2001 e 22/05/2001 (fls. 451/453) ao Ministério da Agricultura, órgão federal responsável pelo controle das formulações utilizadas na fabricação dos produtos, as quais não foram atendidas, sob o argumento de que tais documentos já estariam em “arquivo morto”, cuja solicitação foi também feita ao contribuinte e não atendida, razão pela qual foram mantidos os índices inicialmente informados pela empresa. Esclarecem que, no âmbito do quantitativo, foram excluídas as entradas apropriadas a maior, em razão da documentação apresentada, o que reduziu o valor do ICMS exigido de R\$9.687.705,07 para R\$5.694.444,76, além do que, com base nos mesmos documentos e conforme planilhas anexas, apuraram também omissões de saídas dos produtos POP LARANJA e TUTTI FRUTI, com ICMS devido nos valores de R\$65.849,42 e R\$55.357,77, respectivamente, no exercício de 1996, após deduzido as perdas de produção, conforme índices apresentados pela defesa.

2) Utilização indevida de crédito fiscal, sem a apresentação do correspondente documento comprobatório - Aduzem que a defesa afirmou textualmente haver apresentado cópia do documento que comprovam a legitimidade da totalidade dos créditos apropriados, no entanto, tal condição não se

confirmou. Segundo os autuantes, após cruzarem todos os lançamentos de crédito fiscal constantes no Livro Registro de Entradas com as cópias das notas fiscais correspondentes, verificou-se a falta de apresentação de parte dos documentos conforme planilhas às fls. 464 a 472. Levando em consideração os documentos apresentados, os créditos fiscais não comprovados foram reduzidos de R\$1.688.247,85 para R\$121.001,60 no exercício de 1996, enquanto para o exercício de 1997, o valor originalmente cobrado de R\$1.711.702,73 passa a ser de R\$201.800,17.

3 e 4) Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas (vasilhames e garrafeiras), efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado (1996). Frisam que o autuado apresentou duas objeções. A primeira, relativa ao levantamento quantitativo, segundo a qual houve lapso dos autuantes quanto ao parâmetro quantitativo, se unidade ou dúzia, bem como aos estoques inventariados, as quais foram consideradas, sendo refeitos os referidos levantamentos. A segunda se baseia no argumento de que tais itens se destinavam à reposição daqueles que se perdiam na industrialização dos produtos, cujo argumento é inverídico, com base nos documentos da própria empresa. Como justificativa, esclarecem que conforme exemplificado com algumas notas fiscais de aquisição de vasilhames em anexo, o autuado já adquire tais itens com a intenção de comercializá-los, fato comprovado por carimbo “PARA COMERCIALIZAÇÃO” aposto em cerca de 80% dos referidos documentos. Informam que, após a revisão dos levantamentos de aquisições de vasilhames (garrafas) não apuraram divergências nas entradas dos exercícios de 1996 e 1997, todavia, na apuração final revela diferença em dois pontos:

a) a primeira diz respeito à omissão de saída apurada pela defesa no exercício de 1997 (fl. 385), quando encontrou um total de 63.664 dúzias, uma vez que considerando as suas informações de saldo anterior de 283.117 dz., mais entradas de 46.136 dz. e menos o saldo final de 254.436 dz. a omissão real encontrada de 74.817 dz. (fl. 474);

b) a segunda diz respeito ao preço de venda dos vasilhames. De acordo com os autuantes, o contribuinte utilizou como preço unitário o valor de R\$1,28dz, cujo preço é o constante em seu inventário, quando o correto seria o praticado em suas operações de vendas. Dizem que para levantar tal valor, intimaram dois distribuidores da rede do fabricante, obtendo notas fiscais de venda que indicam os preços de R\$5,15 e R\$4,98, respectivamente, nos anos de 1996 e 1997, conforme fls. 474/479. Sobre o argumento defensivo de que as aquisições não se destinavam à comercialização, dizem ser inverídico, com base nos documentos de compra.

Quanto ao item garrafeira plástica, esclarecem que estão de pleno acordo com o apurado pelo contribuinte à fl. 428.

O CONSEF em despacho à fl. 483 encaminhou o PAF a IFEP, para dar ciência ao autuado da informação fiscal de fls. 444 a 482, o que foi cumprido, conforme intimação à fl. 484 devidamente assinada pelo representante legal da empresa, no entanto, não se manifestou a respeito.

Ao analisar o presente PAF, objetivando a sua instrução, face à alegação defensiva de que não foi obedecido pelos autuantes o prazo de dez dias para que fosse lavrado o Auto de Infração, foi proposta por este Relator a aceita pela 4<sup>a</sup> JJF, a sua conversão em diligência a PROFAZ, para emissão de parecer opinativo sobre a legalidade ou não do lançamento.

A PROFAZ, em Parecer às fls. 489 e 490, após tecer considerações a respeito do que foi solicitado, entendeu que a lavratura do Auto de Infração antes de expirado o prazo previsto no art. 34 não induz a nulidade do lançamento, desde que seja concedida ao contribuinte a possibilidade de recolhimento do tributo exigido sem a imposição de multa.

Ao concluir, a parecerista subscritora sugere, para que seja resguardado o princípio da ampla defesa, que seja intimado o contribuinte, restituindo-lhe os dois dias faltantes do prazo do art. 34, do RPAF vigente.

Em retorno a esta 4<sup>a</sup> JJF, face o parecer da PROFAZ, foi proposta por este Relator e aceita pelos demais membros, a remessa do PAF a IFEP, para intimar o contribuinte, restituindo-lhe os dois dias faltantes do prazo previsto no art. 34, do RPAF/99, o que foi cumprido, conforme intimação à fl. 494, devidamente assinada pelo representante legal da empresa, no entanto, deixou de atender o solicitado.

Por proposta deste Relator à fl. 449 e aceita pela 4<sup>a</sup> JJF, o PAF foi convertido em diligência a IFEP, para que auditor fiscal a ser designado, efetuasse as verificações fiscais, no sentido de esclarecer as divergências nas quantidades vendidas no exercício de 1996, apuradas pelos autuantes e pelo autuado. Foi também proposta e aceita, que o diligente deveria analisar os Relatórios de Produção apresentados pelo autuado (fls. 260 a 314) e informasse se os mesmos possibilitam dirimir a dúvida levantada na defesa sobre qual o índice técnico aplicável ao consumo da essência “FE 14.46” no exercício de 1996, se de 0,180L para 838L ou 0,110L para 840L.

Além das providências acima, foi também solicitado, caso houvesse alteração no índice e nas quantidades saídas, que fosse elaborado novo demonstrativo com o valor da omissão e do imposto correspondente e dado as vista as partes (autuado e autuante), estipulando o prazo de dez dias, para se pronunciarem a respeito, querendo, o que foi cumprido, conforme assinaturas nos documentos de fls. 502 e 503, todavia, não se manifestaram.

Cumprida a diligência de fls. 501 e 502 dos autos, o auditor incumbido de sua realização assim concluiu:

I - que a planilha apresentada à fl. 454, relativa a saída de guaraná, após a retificação (campo E) teve o ICMS reclamado reduzido de R\$5.694.444,75 para R\$5.627.966,46, conforme demonstrativo à fl. 502;  
II – quanto à segunda questão formulada, diz que analisou os Relatórios de Produção (fls. 260 a 314) e afirmou que os documentos acostados não permitem o esclarecimento da questão, pois os constantes às fls. 260/61, são de elaboração atual do autuado, enquanto os de fls. 262/64 correspondem a cópias de documentos oficiais relativos a essências, cujo teor não traz qualquer esclarecimento acerca da relação essência/produto.

Continuando em sua informação, o diligente diz que às fls. 265/314 constam outros documentos elaborados pelo autuado e, em seu entendimento, a elucidação definitiva dependeria da apresentação pelo contribuinte de documento oficial, que contraditasse a informação inicial do autuado às fls. 449/450. De acordo com o diligente, o referido documento corresponde ao registro obrigatório junto ao órgão fiscalizador de qualquer alteração na formulação de produtos alimentícios, devendo ser referente ao período de novembro/96, data da mudança alegada pelo contribuinte.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, por cerceamento do direito de defesa. É que de acordo com o Parecer da PROFAZ, a lavratura do AI antes de expirado o prazo previsto no art. 34, do RPAF/99, não induz a nulidade do lançamento, desde que seja expressamente concedido ao contribuinte a possibilidade de recolhimento do tributo exigido sem a imposição de multa, ou seja, restituindo-lhe os dois dias faltantes.

Ressalto que tal providência foi tomada por este Relator, ao converter o PAF em diligência à IFEP, a qual, através da intimação de fl. 494, devidamente assinada pelo representante legal da empresa, cientificou o autuado, para que efetuasse o recolhimento do imposto sem a imposição da multa, todavia, não foi atendida. Desse modo, considero sem fundamento o argumento defensivo, pois o autuado ao adentrar no mérito da autuação, exerceu em sua plenitude o amplo direito de defesa, juntando, inclusive, diversos documentos, levantamentos e demonstrativos, em apoio as suas alegações.

Sobre o questionamento do autuado, em que a alega a decadência do direito de à Fazenda Estadual de constituir os créditos tributários referentes a fatos geradores no período de 01/01 a 31/12/96, deixo de acolhê-lo. Consoante dispõe o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/66), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso desta autuação, por se reportar a fatos geradores ocorridos no exercício de 1996, a contagem do prazo iniciaria em 01/01/97, cujo prazo final se daria em 31/12/2001, enquanto o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2001.

Adentrando no mérito da autuação e após a análise das peças que instruem o presente PAF, o meu posicionamento a respeito das infrações é o seguinte:

Infração 1 - 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. 449/450.

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.

Infração 2 – Razão assiste parcialmente ao autuado, tendo em vista que os autuantes quando prestaram a sua informação fiscal acataram os documentos comprobatórios do direito ao crédito fiscal anexados pela defesa e objeto da presente glosa, oportunidade em que elaboraram uma nova planilha às fls. 464 a 472, com os valores do imposto remanescente, relativos a lançamentos não amparados em documentos fiscais. Segundo os autuantes, a afirmativa do autuado em sua defesa de que apresentou toda a documentação comprobatória, não se confirmou. Como justificativa, aduziram que ao fazerem um confronto de todos os lançamentos de créditos fiscais efetuados no Livro Registro de Entradas, com as cópias das notas fiscais juntadas, verificou-se a falta de apresentação de parte dos documentos, os quais estão relacionados na planilha acima indicada. Assim sendo, considero parcialmente correta a exigência fiscal no importe de R\$121.001,62 e R\$201.600,16, respectivamente, nos exercícios de 1996 e 1997, conforme demonstrativos às fls. 464 a 472.

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.

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$6.098.818,26.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0007/01-5, lavrado contra **INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRCTICA DO NORTE-NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.098.818,26**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$322.601,78 e de 70% sobre R\$5.776.216,48, previstas no art. 42, VII, “a”, e III, respectivamente, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

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

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR