

Acórdão: 14.098/99/1<sup>a</sup>  
Impugnação: 49.442  
Impugnante: Cervejaria Americana Ltda.  
PTA/AI: 01.000100233-54  
Inscrição Estadual: 367.017582.00-59(Autuada)  
Origem: AF/Juiz de Fora  
Rito: Ordinário

---

**EMENTA**

**Mercadoria - Saída Desacobertada - Levantamento Quantitativo - Evidenciado mediante levantamento quantitativo de matéria-prima, saída de refrigerantes e cervejas sem a emissão regular de documentação fiscal. Razões de defesa parcialmente acatadas nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco. Exigências parcialmente mantidas.**

**Substituição Tributária - Cerveja/ Refrigerante - Evidenciado pagamento a menor do ICMS/ST devido a aplicação incorreta do percentual do valor agregado. Reformulação de cálculos efetuada pelo Fisco. Exigências parcialmente canceladas.**

**Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Produto Intermediário - Constatado a apropriação indevida de crédito de ICMS nas aquisições de mercadorias não enquadradas no conceito de “produto intermediário”. Inobservância das disposições contidas na IN/SLT 01/86. Infração caracterizada. Exigências mantidas.**

**Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Devolução Irregular - Evidenciado a apropriação indevida de crédito de ICMS (normal e ST). Inobservância das disposições contidas no art. 151, inciso I, do RICMS/91. Razões de defesa incapazes de elidir o feito fiscal. Exigências mantidas.**

**Base de Cálculo - Subfaturamento - Extravio de Nota Fiscal - Constatação do extravio de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Correta a exigência da MI capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75.**

**Obrigações Acessórias - Extravio de Nota Fiscal - Constatação do extravio de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Correta a exigência da MI capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75.**

**Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, pagamento a menor do ICMS/ST, extravio de notas fiscais de aquisição de matéria-prima e aproveitamento indevido de ICMS; relativo às entradas de mercadorias e de ICMS/ST e normal devido a recebimentos de devoluções irregulares.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada impugna tempestivamente o Auto de Infração (fls. 762/772), por intermédio de procurador regularmente constituído, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

Face à Impugnação apresentada o Fisco retifica o crédito tributário conforme quadros de fls. 861 a 885.

Foi concedido vista dos autos à Contribuinte (fl. 886) que, entretanto, não se manifesta.

O Fisco apresenta a manifestação de fls. 888/896, refutando as alegações da defesa, requerendo a improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal solicita diligências às fls. 908/909, 1147, 1185, 1692, 1696 e 1724, que resultam nas manifestações de fls. 912, 1180 a 1184, 1186 a 1192, 1688 a 1691, 1693, 1697 e 1725.

Houve retificações do crédito tributário por parte do Fisco, conforme quadros de fls. 949 a 1000 e 115 a 1144.

Foram concedidas vistas dos autos à Contribuinte às fls. 1001, 1148, 1665 e 1715, que se manifesta às fls. 1004 a 1010, 1149 a 1157, 1667, 1669 a 1674, 1717 e 1718 a 1722.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.718/ 1736, opina pela procedência parcial da Impugnação.

**DECISÃO**

A Contribuinte alega que foi fiscalizada por várias vezes em relação a um mesmo período e que ninguém pode responder duas vezes pela prática da mesma infração tributária.

Não obstante, conforme se constata através dos documentos de fls. 1697 a 1714, no período objeto da presente exigência, qual seja, 1990 a 1994, as peças fiscais lavradas contra a Impugnante se restringiram à cobrança do “diferencial de alíquota”, ao “estorno de crédito de ICMS concernente às aquisições de material de uso e consumo” e à constatação de “saída de refrigerante e cerveja desacoberta de documento fiscal e conseqüente falta de pagamento do ICMS/ST”, sendo que esta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

última exigência se refere ao levantamento da produção em relação ao exercício de 1991, período este não arrolado na presente autuação, conforme item 6.1 do AI, acima discriminado.

Não há, pois, que se falar em duplicidade de autuações, mesmo porque a Contribuinte não aponta qualquer peça fiscal lavrada contra a mesma que pudesse caracterizar referido fato.

Relativamente ao Regime Especial de Controle e Fiscalização ao qual a Impugnante foi submetida, conforme nos relata o Fisco, o mesmo consistiu em recolher todos os seus blocos de notas fiscais “em branco” e liberá-los parceladamente para atender às necessidade de utilização por um período máximo de 10 dias, findo os quais a empresa deveria comprovar o recolhimento do imposto a fim de receber uma nova quantidade de notas fiscais suficientes para mais 10 dias.

Em sendo assim, verifica-se que ao contrário do enfatizado pela Autuada, a repartição fazendária não emitia suas notas fiscais e nem tampouco era responsável pelo cálculo do ICMS/ST.

No que concerne à atualização monetária do crédito tributário e cobrança dos juros de mora, os mesmos foram efetuados em consonância com a legislação em vigor, em especial a Resolução nº 2.220, de 20/02/92.

Quanto à adequação da “multa de revalidação” ao disposto na Lei nº 12.729/97, tal fato já vem sendo processado automaticamente em todos os PTAs.

### DO MÉRITO

#### **Irregularidade 6.1 - Saídas de mercadorias (cerveja e refrigerante) desacobertas de documentação fiscal.**

Inicialmente devemos ressaltar que a real produção de “refrigerante e cerveja” foi apurada pelo Fisco a partir de análises técnicas do processo de fabricação de cada um desses produtos, levando-se em conta, respectivamente, às aquisições de **açúcar e rolhas metálicas**.

Os fatores que levaram o Fisco a optar pela análise desses insumos foram os seguintes:

1º) Açúcar – é matéria-prima indispensável na fabricação de todos os tipos de refrigerantes fabricados pela Contribuinte e têm participação uniforme no processo de produção. No entanto não se cogitou de usar dessa técnica para apuração da produção de cerveja, vez que no inverno a quantidade de açúcar utilizada na fermentação varia, podendo chegar até ao dobro da usada no verão.

2º) Rolhas Metálicas – tendo em vista que a Contribuinte somente promovia saídas de cervejas engarrafadas e que as quantidades de matérias-primas empregadas em sua fabricação eram variáveis, optou-se por esse método para a apuração da produção de cerveja, eis que as rolhas metálicas usadas correspondiam às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cervejas devidamente produzidas e comercializadas. Porém, esse mesmo método não foi utilizado para se apurar a produção de refrigerantes, haja vista que a Contribuinte os comercializava envasados em garrafas de 192, 290 e 600 ml, empregando o mesmo tipo de rolha para todos os tamanhos. Acrescente-se que enquanto para o açúcar existiam vários fornecedores, para as rolhas metálicas somente dois.

Importante destacar ainda que os dados técnicos concernentes ao processo de fabricação de cada um dos produtos foi fornecida ao Fisco pela **própria Autuada** através de declaração prestada pelo Engenheiro Químico responsável pela industrialização, conforme documentos de fls. 584, 586 e 588 dos autos.

A seguir analisaremos cada um dos itens questionados pela Impugnante a respeito do levantamento da produção, elaborado pelo Fisco.

### **A) no tocante ao refrigerante:**

*1) Alega que todo o açúcar adquirido foi considerado como utilizado na fabricação de refrigerante, quando também na fabricação de cerveja utiliza-se o produto açúcar.*

Não obstante, infere-se que conforme planilhas de fls. 598 a 607 dos autos, referido fato foi regularizado pelo Fisco ainda na fase de fatos novos, oportunidade em que o mesmo distribuiu a quantidade do açúcar adquirido entre essas duas bebidas.

*A2) aduz que o Fisco considerou diversas notas fiscais de açúcar que não teria sido adquirido pela empresa.*

A esse respeito devemos destacar que a exemplo dos documentos de fls. 714 a 716, o Fisco intimou os fornecedores da Impugnante a apresentarem cópia das notas fiscais de venda de açúcar à Autuada, no que foi plenamente atendido, a exemplo da correspondência de fl. 717.

A Contribuinte, então, utilizando-se de “Notificação Extra – Judicial” (exemplo: fls. 718, 723 e 741), intimou seus fornecedores a comprovarem a regularidade das operações.

Por sua vez, cada um dos respectivos fornecedores endereçou carta resposta à Impugnante confirmando a realização das operações, a exemplo dos documentos de fls. 717, 725 e 743 dos autos.

Face ao exposto, conclui-se que as referidas notas fiscais de aquisição de açúcar, não escrituradas no LRE da Impugnante, foram corretamente consideradas no trabalho fiscal, eis que além das declarações dos fornecedores comprovando a concretização das operações, o Fisco anexa aos autos (fls. 188 a 488) o **controle paralelo** de estoque da Contribuinte intitulado “CONTAGEM DE ESTOQUE – MAT. PRIMAS”, onde se constata divergência entre o mesmo e os dados da escrita fiscal da empresa. Acrescente-se que a Impugnante não refutou os valores constantes do aludido controle paralelo.

*3) Ênfatiza que foram considerados para efeito de estoque de açúcar quantidades totalmente diferentes do correto, provocando inúmeras distorções. Cita como exemplo os estoques dos meses de janeiro e fevereiro de 1993.*

Outrossim, insta destacar que as divergências existentes entre os estoques de açúcar escriturados pela Contribuinte em seu Livro Registro de Inventário e os arrolados no levantamento efetuado pelo Fisco devem-se ao fato de que as quantidades consideradas no trabalho fiscal, concernentes ao referido exercício de 1993, são aquelas constantes do mencionado “controle paralelo de estoque” (fls. 188 a 488), que foram corretamente consideradas pelo Fisco.

*4) Ssalienta que o Fisco não observou as perdas normais que ocorrem durante o processo de produção.*

Analisando-se as peças dos autos, infere-se que a Contribuinte foi intimada a declarar o índice de perda industrial, tendo respondido, de forma genérica, uma perda da ordem de 7 a 12%, fato que levou o Fisco a considerar em seu levantamento, uma perda média de 10% para os refrigerantes e cervejas.

O referido percentual não prejudicou a Autuada, mesmo porque nos quadros elaborados pela mesma relativos às saídas de refrigerantes, a Impugnante considera o referido índice de 10% adotado pelo Fisco, conforme planilhas de fls. 1.018 a 1.021.

Ressalte-se que quando da apresentação dos fatos novos o índice de perda constante de seus quadros era bem menor, ou seja 1% (vide fls. 497 a 507), percentual este que se adotado pelo Fisco resultaria em um substancial aumento das saídas desacobertas de refrigerantes.

**B) no tocante à cerveja:**

*1) Ssalienta que o Fisco não considerou as perdas no processo de produção.*

Outrossim, devemos ressaltar que ao contrário do alegado pela Contribuinte o Fisco considerou o índice de perda média na ordem de 10%, conforme acima explicitado.

Importante destacar que tanto na fase dos “fatos novos” como quando da apresentação da Impugnação, a Autuada adota em suas planilhas de fls. 509 a 518 e 1.014 a 1.016, o mesmo índice de perda utilizado pelo Fisco para a cerveja, ou seja 10%, fato que legitima o trabalho fiscal.

*A2) aduz, duz que o Fisco não observou as efetivas datas das entradas das matérias-primas em seu estabelecimento e sim a data de emissão da nota fiscal.*

A esse respeito deve-se realçar que conforme “item 1” da diligência de fl. 908 dos autos, Auditoria Fiscal solicitou ao Fisco melhores esclarecimentos sob a questão, oportunidade em que o mesmo procedeu a uma revisão do trabalho e constatou alguns equívocos no levantamento de rolhas metálicas e açúcar, fato que resultou em

retificação do crédito tributário, conforme esclarecimentos prestados pelo mesmo à fl. 912.

Acrescente-se que foi concedido vista dos autos à Contribuinte que, entretanto, não discrimina qualquer nota fiscal de compra de insumo, cuja data de aquisição pudesse ter sido considerada incorretamente pelo Fisco, fato que corrobora o acerto do trabalho fiscal.

*3) Aalega que o Fisco não considerou os escoamentos, conforme declarações do Ministério da Agricultura.*

Não obstante, infere-se que os diversos escoamentos de cervejas e refrigerantes atestados pelo Ministério da Agricultura mediante as declarações de fls. 519 a 547 dos autos, estão contidos no índice de perda médio de 10% considerado pelo Fisco.

Acrescente-se que as diversas planilhas elaboradas pela própria Contribuinte para apuração da produção das bebidas não discriminam, em separado, os referidos escoamentos. Portanto, reputamos correto o procedimento adotado pelo Fisco.

*4) Rressalta que a produção apurada pelo Fisco é incompatível com o consumo de energia elétrica e a capacidade de produção do maquinário.*

Em sua manifestação de fl. 1.154 a Contribuinte alega que a capacidade de produção do maquinário bem como o consumo de energia elétrica são incompatíveis com a produção apurada pelo Fisco. Nesse sentido anexa gráficos comparativos da “produção x consumo de energia” (fls. 1158/1161).

A Auditoria Fiscal, mediante o despacho de fl. 1.185, baixa os autos em diligência a fim de que o Fisco pudesse prestar esclarecimentos a respeito.

Como se depreende das fls. 1.186 a 1.192, o Fisco faz extensa análise a respeito dos gráficos apresentados pela Contribuinte, oportunidade em que enfatiza que o único dado que se apresenta correto é o relativo ao consumo de energia elétrica em KW/h (linha amarela – fl. 1.158), que é quase uma reta.

Em sendo assim, observa-se que o faturamento mensal da Autuada representado por sua notas fiscais (linha vermelha – fl. 1.158) produz várias curvas, não acompanhando a linha amarela, fato que por si só põe em dúvida a produção informada pela mesma.

Esclarece também o Fisco que as envasadeiras utilizadas pela Contribuinte possuem recursos de se rodar mais lentamente ou mais rapidamente, diminuindo ou aumentando a sua produtividade, circunstância que aliada ao fato da empresa trabalhar em três turnos, faz com que a capacidade de produção do equipamento supere em muito os números questionados.

Importante destacar que após essas considerações foi concedido vista dos autos à Impugnante que, no entanto, não apresentou qualquer dado técnico capaz de

refutar a análise efetuada pelo Fisco a respeito do consumo de energia elétrica e a capacidade produtiva do maquinário. Portanto, tais exigências devem prevalecer.

**Irregularidade 6.2 - pagamento a menor do ICMS/ST em virtude da aplicação incorreta do percentual do valor agregado.**

Inicialmente devemos enfatizar que conforme nos mostra os quadros de fls. 32 e 33 dos autos, quando da lavratura do TO, o Fisco calculou o ICMS devido a título de substituição tributária concernente às operações com cervejas e refrigerantes, utilizando o percentual fixo de 140% para todo o período fiscalizado.

Posteriormente o trabalho fiscal foi revisto e reformulado antes e depois da lavratura do AI, fato que restringiu as exigências às irregularidades discriminadas no demonstrativo denominado “Novo Relatório Fiscal”, que se encontra anexado às fls. 1.115 a 1.120 dos autos.

Analisando-se referido documento, infere-se que o ICMS/ST está sendo exigido da Contribuinte tão-somente em relação aos exercícios de 1992, 1993 e 1994, conforme itens 6.3.1, 6.4.1, 6.4.2, 6.5.1 e 6.5.3 do referido relatório fiscal.

Isso posto, ressaltamos que conforme enfatizado pelo Fisco à fl. 1.693 dos autos, o art. 1º, inciso I, da Portaria nº 229, de 08/10/91, do Secretário Executivo do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, publicada no DOU de 09/10/91 (cópia anexa à fl. 1.694), desregulamentou a formação de preços para cerveja e refrigerante, nas operações realizadas pela unidade produtora, situação em que se enquadra a Impugnante, haja vista que a mesma **pratica o preço de fábrica como partida**, circunstância que permitiria a aplicação da margem de lucro de 140% tanto para a cerveja como para o refrigerante.

Outrossim, com o intuito de não se prejudicar a Autuada, o cálculo do ICMS/ST no período de janeiro/92 a novembro/93, foi efetuado com a utilização do preço máximo de venda ao consumidor fixado no art. 2º da aludida norma, que leva em consideração a margem de lucro de 40% para o refrigerante e 70% para a cerveja, percentuais estes que, s.m.j., deveriam se aplicar tão-somente em relação aos produtos “*sujeitos a limitação da margem de comercialização*” prevista no art. 1º, inciso II, da referida Portaria 229/91, que se refere ao preço praticado pela unidade de comércio varejista, o que não é o caso da Autuada (estabelecimento fabricante).

Assim, somente a partir de dezembro/93, data em que foi extinto o monitoramento de preços é que foi aplicada a margem de comercialização de 140%, prevista no art. 617, inciso III, alínea “a”, do RICMS/91, (Efeitos de 08/10/91 a 15/07/96 – Redação dada pelo art. 1º do Decreto 32.933, de 07/10/91), “*in verbis*”:

“III - na hipótese do inciso I, quando o preço de partida for o praticado pelo próprio industrial, importador, arrematante ou engarrafador, aplicam-se os seguintes percentuais:

a - 140% (cento e quarenta por cento), nos casos das mercadorias referidas nas alíneas “a”, “c”,

“d”, “g” e “h”;" (Efeitos de 01/01/92 a 15/07/96 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 9º do Decreto 33.324, de 08/01/92) (gn)

Nesse sentido, o valor do ICMS/ST exigido pelo Fisco e discriminado nas planilhas de fls. 956, 958, 959, 960 e 1.138 dos autos, está aquém do devido, sendo, pois, extremamente favorável à Contribuinte.

**Irregularidade 6.3 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS concernente às aquisições de mercadorias em 1993.**

Em sua peça defensiva a Impugnante alega não ter recebido o demonstrativo concernente a esse item do AI.

Não obstante, ferida irregularidade encontra-se discriminada no “quadro de fl. 141”, que engloba o período de junho a outubro de 1993, demonstrativo esse que sempre esteve anexo aos autos.

Insta destacar que mediante o Ofício de fl. 886 uma segunda via do referido quadro foi remetido à Contribuinte, circunstâncias que afastam o alegado cerceamento de defesa.

Acrescente-se que conforme esclarecimentos prestados pelo Fisco à fl. 912, trata-se referida irregularidade do aproveitamento indevido de crédito de ICMS concernente às aquisições de “soda cáustica” utilizada nas esteiras e lavagens de garrafas, mercadoria que não se enquadra no conceito de “produto intermediário” a que se refere a IN/SLT 01/86, visto que sua participação se dá em linhas marginais ou independentes da linha central de produção, entendimento esse corroborado pela SLT, conforme resposta dada à Consulta Fiscal Direta nº 136/92, anexada aos autos.

**Irregularidade 6.4 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS (normal e ST), concernente ao recebimento de devoluções irregulares.**

Trata-se das notas fiscais, série E, arroladas pelos Fisco às fls. 126/140 e 142/143 dos autos, emitidas pela Contribuinte no período de março/90 a dezembro/92, em conformidade com o disposto no art. 151, inciso I, do RICMS/91.

No caso de devolução integral de mercadoria, a recuperação do imposto é permitida desde que seja observado os requisitos legais insertos no parágrafo único, item 1, do art. 151 e parágrafo único do art. 221, ambos do RICMS/91, a saber:

1) a nota fiscal que acobertou o retorno deve conter o “visto” do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

2) o transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, devem consignar no verso da nota fiscal que acobertou a

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

saída da mercadoria o motivo pelo qual esta não foi entregue, e, sendo o destinatário contribuinte, deve apor na mesma seu carimbo de CGC.

Analisando-se as notas fiscais de fls. 921 a 948, anexadas aos autos por amostragem, verifica-se que a Impugnante não observou os referidos dispositivos legais, razão pela qual a exigência deve prevalecer, mesmo porque a Contribuinte não trouxe aos autos qualquer elemento capaz de elidir o feito.

### **Irregularidade 6.5 – extravio de notas fiscais de aquisição de matéria-prima.**

Trata-se da cobrança da multa isolada de 40% prevista no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75, aplicada em virtude da constatação do extravio das notas fiscais discriminadas às fls. 124 e 125 dos autos, concernentes às aquisições de açúcar, cevada, arroz e rolas metálicas.

Aqui valem as mesmas considerações expostas na o item “A-2” supra, concernente à irregularidade 6.1 do AI, no que tange a alegação de que o Fisco teria considerado diversas notas fiscais de açúcar que não foi adquirido pela empresa..

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a Impugnação nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Vimieiro Pessoa e Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor).

**Sala das Sessões, 07/12/99.**

**Windson Luiz da Silva  
Presidente**

**Luiz Geraldo de OliveiraFernando Castro Trópia  
Relator**

MLR