

PROCESSO - A. I. Nº 269102.0007/09-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - INDUSTRIA E COMÉRCIO DE BISCOITOS CHISPAN LTDA. (INDÚSTRIA E COMÉRCIO CHISPAN)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0014-03/10
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
INTERNET - 16/12/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0422-12/10

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. ESCRITURAÇÃO FORA DO PRAZO REGULAMENTAR. MULTAS. NULIDADE. Não se aplica uma disposição genérica de lei quando existe uma disposição específica para o caso considerado. A multa estipulada aplica-se para os livros em geral. Em se tratando do Registro de Inventário existe previsão de multa específica, que somente se aplica se o fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo. Procedimento nulo. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Lançamento revisto pelo autuante. Débito reduzido. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. INDÚSTRIA. NULIDADE. Adoção de critério inadequado no levantamento fiscal. Falta de certeza e liquidez. Lançamento nulo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou nulas as infrações 2 e 4, e parcialmente procedente a infração 3.

O lançamento de ofício foi lavrado imputando ao recorrido a prática de quatro infrações, das quais apenas as infrações 2, 3 e 4 são motivo do Recurso de Ofício, como sugere:

***Infração 2.** Escrituração de livro ou livros fiscais fora do prazo regulamentar, sendo por isso aplicadas 3 multas, totalizando R\$ 1.380,00;*

***Infração 3.** Falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado imposto no valor de R\$ 21.336,53, mais multa de 50%;*

***Infração 4.** Falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem o lançamento na escrita fiscal, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2006, 2007 e 2008), sendo lançado imposto no valor de R\$ 195.046,00, com multa de 70%.*

Da compulsão dos autos, o ilustre Relator da Decisão recorrida vota pela parcial subsistência da infração 3, e pela nulidade das infrações 2 e 4, reduzindo o valor da exigência fiscal para R\$19.256,77, conforme transcrição textual do voto exarado pelo julgador de primo grau, *in verbis*:

(...)

“Quanto ao item 2º, o autuado reconhece apenas a multa de R\$ 460,00. Em sua segunda manifestação (fls. 394-395), argumenta que o fiscal aplicou a mesma multa nos três exercícios fiscalizados, mas o regulamento do imposto prevê apenas a penalidade de R\$ 460,00 pelo atraso na escrituração dos exercícios.

Na descrição do fato, no Auto de Infração, o auditor deixou de prestar um

Created with

dizer qual o livro. Neste caso esse aspecto tem relevância, conforme demonstrarei.

Trata-se do Registro de Inventário, conforme ficou esclarecido pela defesa.

Também não foi indicado no Auto, corretamente, o dispositivo legal que cuida do prazo de escrituração do livro considerado – o Registro de Inventário. Observo que no campo destinado à indicação do enquadramento legal foram indicados o art. 319, § 1º, e o art. 331, § 1º, do RICMS. O art. 319 cuida da escrituração dos livros fiscais em geral, e o art. 331 cuida do Registro de Apuração do ICMS.

Na informação fiscal, o nobre autuante explicou que a “multa formal” de R\$ 460,00 pelo atraso na escrituração do livro de inventário foi desdobrada para os exercícios de 2006, 2007 e 2008, cobrando três vezes o valor da multa, por entender que a infração foi cometida três vezes.

Existem multas por descumprimento de obrigações de natureza formal, ou seja, por infrações quanto à forma ou modo de proceder (as chamadas obrigações acessórias ou instrumentais), ao lado de multas por descumprimento de obrigações quanto ao conteúdo, isto é, por infrações quanto ao adimplemento do dever jurídico de pagar o tributo (obrigação dita principal).

Neste caso, não houve três infrações, mas apenas uma. Em um só livro de inventário podem ser escriturados vários exercícios.

Resta agora, diante dessa infração, decidir qual a consequência jurídica do cometimento.

O fato foi tipificado no art. 42, XV, “d”, da Lei nº 7.014/96, que prevê:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

*.....
XV - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais):*

*.....
d) por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal;”*

Ora, essa é a multa prevista para os livros fiscais em geral. O nobre autuante deixou de atentar para o fato de que em relação ao Registro de Inventário existe multa específica.

Não se aplica uma disposição genérica de lei quando existe uma disposição específica para o caso considerado. Essa orientação decorre do princípio da especificidade, segundo o qual a regra especial derroga a regra geral. A previsão da alínea “d” do inciso XV acima reproduzida aplica-se para os livros em geral – Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração... No entanto, em se tratando do Registro de Inventário, existe previsão de multa específica para a falta de escrituração, que é gênero, compreendendo o atraso, que é espécie. A norma prevê que somente se aplica a multa se o fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo. A previsão nesse sentido está no inciso XII:

“XII - 5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido regularmente escriturado o livro Registro de Inventário, se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo;

É portanto nulo o procedimento quanto ao item 2º, por inadequação da medida adotada à norma legal.

Passo ao exame do item 3º.

Diante da observação da defesa acerca da margem de valor adicionado (MVA), o fiscal, ao prestar a informação, reconheceu que de fato a MVA para derivados de farinha de trigo não é de 30%, e sim de 20%, de modo que os valores remanescentes totalizam R\$ 16.688,87, sendo que a partir de agosto de 2008 o autuado passou a apresentar saldo credor. Está encerrada a lide em relação a este caso. O demonstrativo do débito do item 3º deverá ser feito com base nos elementos à fl. 387.

Quanto ao item 4º, o autuado reclama do critério adotado pela fiscalização no cálculo da proporcionalidade com relação ao uso da farinha de trigo, por se basear apenas nas Notas de saídas, sem levar em conta o tipo de farinha de trigo próprio para cada produto, a saber, pães, bolachas e bolos. Alega que da moagem do trigo são obtidos produtos com diversas qualificações, havendo farinhas específicas com maior ou menor teor de glúten, porcentual de cinzas, etc., e disso depende a destinação de cada tipo de farinha. Diz que no seu caso existem a farinha para fabricação do pão-de-sal (pão-francês), a farinha especial para fabricação de bolos e as farinhas apropriadas para fabricação de bolachas, não tendo o fiscal observado esse aspecto. Considera que se o auditor utilizasse as entradas de farinha de trigo específicas para cada produto o levantamento teria o resultado que indica na defesa, relativamente aos três exercícios fiscalizados. Em sua segunda manifestação argumenta que se o fiscal autuante tivesse solicitado as planilhas internas de produção realizar seu trabalho sem ter que lançar mão das ciências exatas, porém o trabalho não se deu o trabalho sequer de visitar o estabelecimento e ter con

e como resultado produziu um levantamento distorcido da realidade industrial.

O autuante confirmou na informação que apurou as quantidades de saídas de cada mercadoria em função da proporcionalidade das Notas Fiscais de saídas emitidas. Quanto à alegação de não ter levado em conta os diversos tipos de farinha de trigo – especial, comum e em embalagens de 1 kg – próprios para a produção de cada espécie de produto – pães, bolos e bolachas –, o fiscal contrapõe que o livro de inventário apresenta o estoque de farinha de trigo escriturado genericamente, na unidade de saco, sem discriminação por tipos.

Um erro não justifica outro. A escrituração de livro fiscal fora das especificações regulamentares deve ser objeto de medidas previstas na legislação, inclusive arbitramento da base de cálculo, de acordo com os critérios próprios. Não é pelo fato de a escrituração ter sido feita de forma inadequada que se tem de proceder a um levantamento desarrazoado, como se a produção tivesse um rendimento linear, não importando os diversos tipos de produtos finais.

O lançamento objeto do item 4º é portanto nulo, por falta de certeza e liquidez. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Relativamente aos itens nulos, a repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, exime-se de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Diante da Decisão proferida, a 3ª JFJ recorre, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Regularmente cientificados, autuante e autuado mantiveram-se silentes.

VOTO

O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 3ª JFJ deste CONSEF, tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0014-03/10 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em ralação às infrações de nºs 2, 3 e 4, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA.

A 3ª JFJ entendeu que são nulas as infrações 2 e 4, enquanto que a infração 3 foi julgada parcialmente procedente e, da análise dos autos verifico que reparo algum merece a Decisão recorrida, senão vejamos:

Inicialmente, tratarei das infrações 2 e 4 julgadas nulas em primeira instância, deixando por derradeiro a infração 3.

Na infração 2, verifico que, de fato, o autuante equivocou-se quando indicou o enquadramento da infração nos arts. 319, §1º e 331, §1º de RICMS/Ba. Como bem expôs o julgador de Primeira Instância, a norma genérica tem aplicação apenas na ausência de norma específica, que no caso em tela é trazida pelo art. 42, XV, “d” da Lei nº 7.014/96. Neste caso, como a lei é específica, e trata de multa por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, não há que se pensar em aplicação da multa para cada exercício, como quer o autuante, haja vista que a legislação trata de escrituração de livro fiscal que pode escriturar vários exercícios em um único livro. Ademais, a norma que trata especificamente do livro de inventário, art. 42, XII da Lei nº 7.014/96, encerra a previsão de multa apenas se o fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período. E, neste caso, a multa aplicável seria de 5% do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício.

O cerne da infração 4 está no tratamento indistinto dado ao uso da farinha de trigo na elaboração de produtos como pães, bolos, e bolachas. O contribuinte, em sede de defesa, alega que o autuante não considerou os diversos tipos de farinhas de trigo, que têm destinações diferentes a depender das diversas qualificações, considerando apenas as notas fiscais de saídas. O contribuinte aduz que uma vez considerados os diversos tipos de farinhas de trigo, o levantamento teria resultado diverso daquele originalmente e confirmação do autuante de que o levantamento fiscal não leva e

espécie de produto, decidiu, acertadamente, pela nulidade da infração, haja vista que “*A escrituração de livro fiscal fora das especificações regulamentares deve ser objeto de medidas previstas na legislação, inclusive arbitramento da base de cálculo, de acordo com os critérios próprios*”. Em última análise, não poderia o autuante, diante da escrituração feita de maneira inadequada pelo autuado, proceder ao levantamento da forma como foi feito, sem considerar os diversos tipos de farinhas de trigo e o consequente cálculo da proporcionalidade com relação ao uso deste item em suas diversas qualificações, o que torna a exigência fiscal carente de certeza e liquidez.

Com respeito à infração 3, que trata da falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, o contribuinte alega que o fiscal aplicou MVA no percentual de 30%, e que o percentual correto é de 20%. O autuante reconhece que, efetivamente, a MVA para derivados de farinha de trigo é de 20% como apontado pelo contribuinte. Elabora novo demonstrativo reduzindo o valor da exigência para R\$16.688,87. Entendo, em coro com a JJF, encerrada a lide em relação a esta infração diante do novo levantamento, considerando a MVA de 20%.

Isto posto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida que, com fundamento no art. 18 do RPAF/99 julgou nulas as infrações nºs 2 e 4 e ratificou o levantamento elaborado pelo fiscal autuante, levando em conta a correta MVA (20%).

A rigor do art. 21 do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/99, verificadas as possibilidades, recomendo a renovação da ação fiscal no que se refere às infrações 2 e 4, a salvo da falha acima apontada, para, caso se verifique o cometimento de infração fiscal, seja lavrado novo auto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269102.0007/09-7, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BISCOITOS CHISPAN LTDA. (INDÚSTRIA E COMÉRCIO CHISPAN)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.688,87**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.567,90**, prevista no inciso XI do mesmo artigo e lei supracitados, e dos acréscimos moratórios, conforme a Lei nº 9.837/05. Recomenda-se ao órgão competente, caso possível, a renovação da ação fiscal referente às infrações 2 e 4, a salvo de falhas.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS