

A.I. Nº - 269102.0007/09-7
AUTUADO - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BISCOITOS CHISPAN LTDA.
AUTUANTE - OSVALDO SÍLVIO GIACHERO
ORIGEM - INFRAZ GUANAMBI
INTERNET - 25/02/2010

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0014-03/10

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. 2. 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. 3. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Lançamento revisto pelo autuante. Débito reduzido. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. INDÚSTRIA. NULIDADE. Adoção de critério inadequado no levantamento fiscal. Falta de certeza e liquidez. Lançamento nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/3/09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. entrada, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal [descumprimento de obrigação acessória], sendo por isso aplicada multa de R\$ 2.567,90, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas;
2. escrituração de livro ou livros fiscais fora do prazo regulamentar, sendo por isso aplicadas 3 multas, totalizando R\$ 1.380,00;
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%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente 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%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 357/370) observando que, a empresa deve entender que se trata de uma grande fábrica de biscoit

padaria comum, similar às demais existentes no interior do Estado, que fabrica pães, bolos e bolachas-palito utilizando máquinas modestas, como masseira, cilindro e forno de lastro aquecido a lenha, conforme fotografias anexas.

Protesta que a fiscalização aplicou penas excessivas, utilizou procedimentos absurdos e desconsiderou os princípios constitucionais da razoabilidade e da proibição de confisco.

Quanto ao mérito, contesta parcialmente o item 2º do Auto de Infração, reconhecendo apenas a multa de R\$ 460,00 aplicada em razão do atraso na escrituração do livro de inventário.

Também impugna o lançamento do item 3º, alegando que, por desinformação, não estava fazendo a retenção do ICMS nas vendas internas de produtos de sua fabricação para outras empresas porque acreditava que, por ter um regime especial, obtido através do Processo nº 05583420053, estaria dispensado daquela obrigação, que considera de interpretação polêmica. Questiona a aplicação da margem de valor adicionado (MVA) de 30%, assinalando que, de acordo com o Anexo 88 do RICMS, o percentual de agregação para os produtos preparados à base de farinha de trigo, massas alimentícias e pães é de 20%, de modo que o imposto lançado no item 3º, no valor de R\$ 21.336,63, cairia para R\$ 16.688,87 no exercício de 2006, sendo que nos exercícios de 2007 e 2008 o saldo credor em favor da empresa, no valor de R\$ 18.951,53, subiria para R\$ 36.250,33.

No tocante ao item 4º, o autuado alega que sua empresa mantém rigorosos controles internos, conforme planilhas que apresenta, visando a demonstrar que o levantamento fiscal apontou uma fictícia omissão de saídas de bolachas, uma vez que para pão e bolo o ICMS incidente sobre a farinha de trigo já vem retido pela empresa fornecedora. Enfatiza o seu protesto quanto ao critério adotado pela fiscalização no cálculo da proporcionalidade com relação ao uso da farinha de trigo, reclamando que o fiscal autuante obteve o absurdo índice de quase 100% da farinha destinada à fabricação de bolacha, fazendo uso apenas das Notas de saídas emitidas pela empresa. Pondera que o fiscal autuante carece de conhecimentos específicos sobre o processo industrial de fabricação de produtos de padaria, inclusive da matéria-prima básica, tendo a seu ver incorrido no erro de agir por conta própria, aleatoriamente, empregando métodos não convencionais, jamais adotados por qualquer órgão técnico, e distorceu o resultado do levantamento empreendido porque se apegou apenas aos cálculos matemáticos, baseando-se em premissa falsa da base de dados, que não espelha a realidade, desprezando os dados técnicos atinentes à farinha de trigo. Aduz que, quando da apresentação do estoque inventariado, foi indicado o volume total de farinha de trigo, sem apresentar suas especificações. Considera estranho que o fiscal não tivesse solicitado do setor de produção o porcentual de farinha destinada à fabricação de cada produto, em razão da metodologia empregada, já que ele tinha em mãos uma declaração emitida pela empresa informando as quantidades de pães, bolachas e bolos obtidas em cada saco de farinha de 50 kg. Passa então a apontar alguns dados técnicos sobre a farinha de trigo, observando 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 caso da Chispan 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. Alega que haveria queda da qualidade e principalmente de rendimento caso o industrial utilizasse indiscriminadamente os diversos tipos de matérias-primas na fabricação dos seus produtos, e em tal caso estaria justificada a inversão da proporcionalidade encontrada pelo auditor, que erradamente no levantamento efetuado apurou as entradas de trigo exclusivamente através da emissão das Notas Fiscais de saídas. Considera que se o auditor utilizasse as entradas de farinha de trigo específicas por produto o levantamento teria o resultado que passa a indicar, relativamente aos três exercícios fiscalizados, não havendo omissões de saídas de bolachas.

Pede que se decrete a improcedência ao Auto de Infração. Juntou pl

O fiscal autuante prestou informação (fls. 390-391) dizendo que, no que tange ao item 2º, 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.

Com relação ao item 3º, opina pelo acatamento da defesa, reconhecendo que nas operações internas o MVA [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.

Quanto ao item 4º, opina pela manutenção do lançamento, assegurando que a quantidade das saídas de cada mercadoria, inclusive de pão, foi rigorosamente calculada em função da proporcionalidade das Notas Fiscais de saídas emitidas, enquanto que a defesa informa uma outra quantidade de saídas de pão, sem acostar nenhum documento que comprove a efetiva circulação da mercadoria. Considera que a defesa rearranjou os números a seu favor, desmembrando o estoque de farinha de trigo por tipos – especial, comum e em embalagens de 1 kg –, esquecendo que o livro de inventário apresenta o estoque de farinha de trigo escriturado genericamente, na unidade de saco, sem discriminação por tipos. Diz que o levantamento se fundamenta estritamente em documentos fiscais apresentados pelo autuado, nos documentos fiscais capturados com auxílio do Sintegra e nas declarações fornecidas pelo proprietário da empresa. Aduz que as Notas Fiscais capturadas com auxílio do Sintegra, às fls. 15 a 58, correspondem a 335.000 kg de farinha de trigo oriundos de fora do Estado e que foram omitidos pelo autuado. Observa que o autuado está sujeito a regime especial de apuração por ele mesmo solicitado, pelo qual são tributadas as suas saídas, ao invés de fazer a antecipação nas aquisições de farinha de trigo, sendo que nos exercícios fiscalizados o autuado não recolher imposto relativamente a suas saídas. Opina pela manutenção do lançamento.

Dada ciência do teor da informação ao sujeito passivo, este se manifestou (fls. 394-395) contestando as conclusões do autuante no tocante aos itens 2º e 4º. Com relação ao item 2º, 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 do livro, sem especificar exercícios. Quanto ao item 4º, reafirma a posição sustentada na defesa, mencionando o regime especial e a previsão contida no art. 506-E do RICMS. Relativamente à “inversão da proporcionalidade”, argumenta que se o fiscal autuante tivesse interesse e cuidado em apurar os tipos e quantidades reais de produtos (pães, bolos e bolachas) fabricados na padaria precisava apenas solicitar as planilhas internas de produção, e desse modo estaria amplamente documentado e com todas as variáveis para realizar os seus trabalhos, sem ter que lançar mão das ciências exatas, porém o auditor, burocraticamente, de forma cômoda, não se deu o trabalho sequer de visitar o estabelecimento e ter conhecimento do que lá era produzido, e como resultado produziu um levantamento distorcido da realidade industrial. Ressalta que a empresa não deixou de informar o volume total de farinha no seu estoque inventariado. Aduz não ser verdade que a empresa tivesse omitido as entradas de farinha de trigo oriundas de outros Estados, pois o que ocorreu foi que não as escriturou no Registro de Entradas, tendo inclusive sido apenada por isso, tanto assim que o volume de farinha adquirido está sendo considerado no levantamento quantitativo de estoque. Com relação à acusação de que a empresa não recolheu imposto nos exercícios fiscalizados, contrapõe que o seu propósito não é lesar a sociedade, mas sim prestar um serviço de excelência ao consumidor, servindo e participando do café da manhã diariamente, saciando a fome dos trabalhadores. Quanto ao regime especial, considera que seu objetivo foi incentivar a aquisição de farinha dentro do Estado, fortalecendo os moinhos de trigo e proporcionando competitividade aos fabricantes internos de produtos derivados de trigo. Frisa que quando isso acontece preponderantemente a apuração do imposto não resulta em ICMS a ser pago e sim em crédito fiscal a favor da empresa, que pode utilizá-lo par dizendo que aguarda a procedência do “recurso” apresentado.

O fiscal autuante manifestou-se (fl. 398) declarando manter a mesma posição da informação anterior.

VOTO

Este Auto de Infração comporta 4 fatos. Foram impugnados apenas os lançamentos dos itens 2º, 3º e 4º.

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 de livro, sem especificar exercícios.

Na descrição do fato, no Auto de Infração, o auditor deixou de prestar uma informação substancial, por não 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 sen-

“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 refeito 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 teria em mãos as variáveis para realizar seu trabalho sem ter que lançar mão das ciências exatas, porém o auditor, burocraticamente, de forma cômoda, não se deu o trabalho sequer de visitar o estabelecimento e ter conhecimento do que lá era produzido, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269102.0007/09-7, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BISCOITOS CHISPAK LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 16.688,87**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, inciso I, “a”, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 2.567,90**, prevista no inciso XI do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA