

A. I. Nº - 206907.0024/15-2
AUTUADO - AVANÇO DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
AUTUANTE - JOAQUIM DIAS DE CASTRO
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/05/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0064-01/16

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS. a) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não registradas. O autuado reconhece a infração e pede o parcelamento. Infração caracterizada. **b) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.** Multas de 10% do valor comercial das mercadorias não registradas. A nota fiscal eletrônica é instituição oficial de fiscalização tributária; conhecida a sua chave de acesso, o autuado poderia visualizar o Portal da NF-e, verificar a situação do documento digital constante dos bancos de dados da SEFAZ/BA e fazer as prova de que a operação não ocorreu, conforme é a sua defesa. Caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, aplica-se a alteração promovida pela Lei nº 13.461/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Infração caracterizada. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO PRODUTOS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** O produto "*cereal*" mesmo classificado na NCM 1904.10.00, não está incluído no regime de Substituição Tributária. "*cestas plásticas para supermercados*" são utilizadas como embalagem ou transporte das mercadorias comercializadas, gerando o direito ao crédito do ICMS. Infração subsistente em parte. **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO DO ICMS-ST. FALTA DE RECOLHIMENTO.** O autuado exclui os produtos que estão fora do regime. Não prevalece a alegação das operações de "*amostras grátis*", em relação a aquisição de sandálias. Infração subsistente em parte. Rejeitado o pedido de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2015, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$30.398,89 em razão das irregularidades, a seguir narradas:

INFRAÇÃO 1 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, conforme "anexo 16.01.02.A - Demonstrativo das Compras de Mercadorias Isentas não Registradas nos Livros". Multa de 1%, valor R\$351,02.

INFRAÇÃO 2 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, conforme "anexo 16.01.01.A - Demonstrativo das Compras de Mercadorias Tributáveis não Registradas nos Livros Fiscais". Multa de 10%, valor R\$9.734,04.

INFRAÇÃO 3 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, conforme "Anexo 01.02.06.A - Demonstrativo do Crédito Indevido Referente Mercadorias Inclusas na Substituição Tributária". Total. Valor R\$9.309,08. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, conforme "Anexo 07.01.01.A - Demonstrativo da Substituição Tributária Devido - Não Paga". Valor R\$11.004,75. Multa de 60%.

O sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 42/55), através de advogado, regularmente constituído (fl. 58). Descreve as imputações, argúi a tempestividade da impugnação; reconhece e faz o pagamento da infração 1.

Com relação à infração 2, explica que no período indicado, houve a inclusão de Notas Fiscais de entrada de mercadoria sem escrituração que, em verdade, jamais existiram (DOC 04). São elas: NF-e nº 6848 (no valor de R\$8.574,12, data de emissão: 30/04/2011), NF-e nº 16626 (no valor de R\$23.648,40, data de emissão: 04/07/2011) e NF-e nº 214940 (no valor de R\$36.411,38, data de emissão 06/12/2011), todas emitidas pelo fornecedor CBS S/A COMPANHIA BRASILEIRA DE SANDÁLIAS.

Salienta que no mesmo período (aproximado) indicado pelas notas fiscais antes mencionadas, houve a compra de produtos do mesmo fornecedor, porém através de outras Notas Fiscais (NF-e nº 6851 – emitida em 30/04/2011, NF-e nº 16632 – emitida em 05/07/2011, NF-e nº 213574 – emitida em 03/12/2011) - DOC 05, devidamente escrituradas.

Observa que, embora os valores das faturas sejam coincidentes, as notas fiscais possuem numeração distinta daquelas apontadas pelo Fisco como ausentes de escrituração. Além disso, as datas de emissão das notas e os números de protocolo também demonstram divergência.

Afirma que não faz qualquer sentido a compra de produtos idênticos, de um mesmo fornecedor, em mesma quantidade e mesmo valor para pagamento, mediante Notas Fiscais distintas e emitidas em datas tão próximas conforme é possível constatar ao comparar as NFs mencionadas no auto de infração com aquelas trazidas à baila pelo defendente. Diz que a exigência se trata de um equívoco e não pode persistir.

Quanto às infrações 3 e 4, pontua que razão alguma também assiste ao agente público autuante, vez que o crédito fiscal foi devida e corretamente utilizado, uma vez que os produtos vendidos, discriminados no Auto de Infração, são tributados diretamente e não por substituição, conforme é possível verificar nas diversas notas fiscais de saída relativas ao período autuado (2011/2012), acostadas aos autos (DOC 06). Diz que, nesse ponto específico, residuiu o equívoco do autuante, culminando na lavratura do Auto de Infração, em debate.

Afirma constar no Auto de Infração a venda de cereal matinal (NCM 19041000 - cereal por expansão ou torrefação), considerado como salgado industrializado (NCM 19042000 - flocos de cereais não torrados ou mistura dos não torrados com expandidos), quando, na verdade, há uma enorme distinção entre ambos os produtos, tanto pelas características físicas, pela composição, forma de preparo e consumo.

Diz que conforme o “*demonstrativo da substituição tributária devida e não paga*” assinado pelo autuante e que instruiu o Auto de Infração, a saída foi de cereal matinal, que é tributado de forma direta, e não de salgado industrializado, cuja tributação se dá por substituição.

Reitera que a identidade de NCM ensejou a confusão, por isso, junta às razões de defesa notas fiscais de entrada e de saída do cereal matinal, comprovando-se a tributação, quando da operação de venda. Aduz que o mesmo NCM indicado nos autos para cereal matinal, que fora considerado como salgado industrializado, também foi, equivocadamente, utilizado para cobrar a substituição tributária para caixas de papelão (NCM 19041000), igual ao cereal matinal. Diz que não realiza qualquer operação de venda com caixas de papelão, pois estas são destinadas apenas a organizar o transporte dos produtos vendidos no estabelecimento e por este motivo constam na Nota Fiscal,

ora acostada, como REMESSA PARA REPOSIÇÃO DE EMBALAGEM.

Diz ainda que o mesmo equívoco aconteceu com a venda de cestas plásticas (NCM 39249000), considerada pelo auditor fiscal como venda de esponja para limpeza, possuindo o mesmo NCM, mas, no entanto, esta é tributada por substituição, quando aquela é tributada de forma direta, consoante demonstram as notas fiscais que seguem anexadas.

Assinala que outra indicação errônea foi a exigência da tributação por substituição para venda de saco de lixo (NCM 39232190), quando na verdade a venda realizada foi de bobinas de plástico para embalagem de alimentos, de mesmo NCM, porém de tributação direta e não por substituição, vide notas fiscais de saída colacionadas.

No que tange à venda de lenço esfoliante (NCM 340119000) e de tributação direta, afirma que foi considerada no Auto de Infração como venda de sabão em barra, de tributação por substituição, o que também configura um grande equívoco e não pode persistir.

Com relação à venda do produto FIDELINHO VITARELLA 20x500G, diz que o mesmo é originado do nordeste, cuja alíquota é 12% (doze por cento), com alíquota interna de 7% (sete por cento), nos termos do art.16, I, “a”, da Lei nº 7.014/1996, não cabendo a tributação por substituição conforme entendeu o digno agente fiscal. Ressalta que tal produto não é classificado como “*macarrão instantâneo*”, mas, como massa de preparo tradicional, de origem no nordeste.

Destaca que as saídas dos produtos denominados “ROSQ. BRAZITAS” e “SANDALIA DUPE”, considerado-os como produtos tributados por substituição, o que de fato procede. Porém, a saída de tais mercadorias do estabelecimento se deu por *amostras grátis* e não na forma de venda, como se pode perceber nas notas fiscais, ora arrimadas, constando expressamente a natureza da operação “*remessa de amostras grátis*”. Conclui que as operações de entrada e saída de produto de diminuto ou nenhum valor comercial, como no caso em comento, amostra grátis, é uma operação isenta de tributação (inciso XXI, do art. 264, RICMS/2012).

Diz que as sobreditas infrações não podem subsistir integralmente, cumprindo ao Conselho de Fazenda a tarefa da sua anulação. Assinalando os valores procedentes, nas infrações 3 e 4, aduzindo que se referem ao produto “*detergente em pó*”, cujo comprovante de pagamento anexa aos autos (DOC 03).

Discorre sobre o percentual da multa aplicada às infrações 03 e 04, 60% sobre os valores devidos, o que configura uma penalidade confiscatória, nos termos do artigo 150, IV, da CF e com base na farta doutrina e jurisprudência apresentada. Pede o afastamento do cunho confiscatório do percentual supracitado, decretando a nulidade do procedimento fiscal, em epígrafe.

Por fim, pede e requer a procedência da defesa impugnatória, determinando a anulação ou improcedência das infrações 2, 3 e 4 do presente Auto de Infração.

Na informação fiscal (fls. 223/225), o autuante diz que não houve questionamento na infração 1.

Na infração 2, com relação às três notas emitidas por CBS S/A Companhia Brasileira de Sandálias, diz que o autuado alegou que não houve a entrada e que se trata de argumentações vagas e desconexas, sem princípio de legalidade. Mantém a infração.

Quanto às infrações 3 e 4, faz uma análise dos produtos, segundo à legislação específica (TIPI, RICMS BA, pareceres, etc.). I) CEREAL S. BRAZ TOP CROCK CHOC CART BEN 10 24X210 Ingredientes : Milho, açúcar, sal, malte, estabilizante lecitina soja, vitaminas e minerais. CONTÉM GLÚTEN. (1) Classificação Fiscal TIPI: 19041000 II) CEREAL S. BRAZ GOLD FLAKES BEN 10 AÇUC 24 X 300G Ingredientes: Milho, açúcar, sal, malte, estabilizante lecitina de soja, vitaminas e minerais. CONTÉM GLÚTEN. (2) Classificação Fiscal TIPI: 19041000 III) CEREAL DAYTON NUTRIDAY TRADICIONAL 12X230 GR Ingredientes: elaborado a partir de 3 cereais, TRIGO, AVEIA e CEVADA, pré-cozidos, fonte de vitaminas e minerais, Cereais em Flocos, Aveia em Flocos e Cookies de Farinha Láctea. Classificação Fiscal TIPI: 19041000

Cita e reproduz o RICMS no artigo 353, inciso II, alínea 29 e 29.1. Explica que os produtos citados são compostos de 3 mais cereais, os dois primeiros contém: milho, malte, e lecitina de soja. e o terceiro produto contém Cereais em Flocos, Aveia em Flocos e Cookies de Farinha Láctea.

Esclarece que a cobrança do crédito indevido e da substituição tributária foi baseada nos princípios legais e na classificação do produto. Diz que a descrição ou nome do produto é feita pela empresa, que se utiliza da sua marca (Nutriday, S Braz) ou de marcas como (Ben 10, dayton, tradicional) e o que busca é a classificação fiscal do produto, sua composição ou ingredientes.

Completa que, sendo pertinente, fez a cobrança do ICMS-ST; se o sujeito passivo utiliza-se dos créditos de tais mercadorias, faz a cobrança do respectivo crédito indevido.

Quanto a cobrança do item Cestas Plásticas (NCM 3924.90.00), referente a Nota Fiscal nº 756429, admitiu que cometeu equívoco e anexou novo demonstrativo, excluindo tal item. Em relação ao item saco de lixo (NCM 3923.21.90), afirma que não encontrou cobrança para o mesmo.

Diz que mantém a cobrança de lenço esfoliante (NCM 34011900), referente à Nota Fiscal nº 117573, considerando que tal produto, tem a finalidade de limpar, higienizar como se sabão fosse, sendo sabão no formato de lenço. Explica que na legislação consta sabão em barras, pedaços ou figura moldadas. Portanto o fato de ser em barra não é determinante, sendo que o mesmo poderá se apresentar sobre outras formas, o que importante é a sua perfeita classificação.

O item Fidelinho Vitarella 20 x 500g, referente às Notas Fiscais nºs 416997, 403379, 404977, 388903, 388905, 362384, 364756, 344481, foi excluído, acatando as razões do contribuinte, quanto à aplicação da alíquota de 7%.

Referente aos itens ROSQ. BRAZITAS e SANDALIA DUPE, afirma que não prospera a alegação do contribuinte de que, sendo uma operação de simples remessa de amostra grátis, ocorreria a dispensa da substituição tributária. Destaca que as amostras grátis (art. 265, RICMS 12) se trata de produto de diminuto valor ou partes do mesmo e o produto em análise teve suas saídas como normais.

Ressalta que não lhe cabe discutir as alegações sobre multa confiscatória. Pede a procedência parcial do Auto de Infração.

Consta extrato de parcelamento parcial do Auto de Infração, valor de R\$3.333,85 (fls. 239/243).

O contribuinte volta a intervir nos autos (fls. 245/248). Aduz que recebeu documento denominado "cientificação", visando lhe dar ciência para que viesse manifestar-se sobre determinados documentos ou apresentar esclarecimentos, sanar pendências ou prestar informações.

Observa, porém, que, sem o real motivo da notificação, fica impossibilitado do seu atendimento, o que ofende o direito constitucional de ampla defesa. Pontua, em que pese tal verdade, e para que não fique o documento sem resposta, nem implique eventual concordância tácita com a informação fiscal anexada ao presente documento, faz as seguintes ponderações:

Na infração 2, salienta que ao ler a referida informação fiscal, o representante fazendário diz expressamente que não irá responder às suas argumentações. Diz, nesse caso, há de se entender pela concordância com os argumentos defensivos, não havendo como estabelecer um debate sobre o assunto, o que igualmente ofende o direito à ampla defesa e ao devido processo legal.

Repete que não faz sentido a compra de produtos idênticos de um mesmo fornecedor, mesma quantidade e valor para pagamento, mediante notas fiscais distintas e emitidas em datas tão próximas, conforme se pode constatar da comparação das notas fiscais mencionadas no Auto de Infração e aquelas trazidas na defesa. Diz que a exigência é um equívoco e que a acusação de descumprimento da obrigação tributária de escrituração não pode persistir.

Para as infrações 3 e 4, repete as mesmas razões, aduzindo que os créditos foram utilizados corretamente, pois, os produtos colocados no relatório fiscal têm tributação normal e não por substituição, como já exposto na peça anterior. Diz que a autuação não está correta, uma vez que o crédito fiscal foi corretamente utilizado, pois os produtos vendidos, discriminados nos autos foram tributados diretamente e não por substituição tributária.

Destaca que a venda de cereal matinal (NCM 19041000) foi considerada salgado industrializado, pois o NCM é igual 19042000 (flocos de cereais não torrados ou mistura de não torrados com

expandidos), quando na verdade há uma enorme distinção entre ambos os produtos, tanto pelas características físicas, de composição, pelo forma de preparo e consumo. Anexa aos autos fotos dos aludidos produtos para comprovar as alegações.

Requer a consideração das suas razões e a devolução do prazo assinalado no referido documento, uma vez que o mesmo não discriminou o motivo da referida cientificação.

Nas fls. 262/266, consta extrato de parcelamento parcial do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário, no valor de R\$30.398,89, relativo às 4 irregularidades, descritas e narradas na inicial dos autos.

A primeira, que se refere à imposição de multa por descumprimento da obrigação acessória, no valor de R\$351,02, foi integralmente reconhecida pelo autuado, incluída no parcelamento, cujos extratos estão colados nos autos, às fls. 262/266, estando, pois, caracterizadas, excluídas da lide.

As demais infrações, apesar da inclusão de partes da exigência no parcelamento retro aludido, foram objeto da impugnação do sujeito passivo e serão apreciadas, nas linhas precedentes.

Preliminarmente, não há de ser reconhecido o pedido de nulidade do lançamento de ofício, conforme é o argumento do autuado, com respaldo no art. 18, IV, "a", do RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, uma vez que na autuação impugnada, foram atendidas as formalidades legais previstas na legislação processual, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal ou à ampla defesa do sujeito passivo, que pode exercer plenamente os direitos e garantias alusivos à sua condição de contribuinte, impugnando as infrações, tantas vezes pretendeu, de forma e com os elementos de provas de que dispunha ou entendeu suficientes na sustentação das suas teses.

Sobre a alegação de que a aplicação da multa de 60% teria efeito de confisco (art. 150, IV, CF 88), observo que sua incidência no descumprimento da obrigação principal encontra-se prevista em dispositivos da Lei nº 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos; ademais, está afastada da competência desse órgão julgador a apreciação da alegação de inconstitucionalidade das leis, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Ultrapassados os questionamentos preliminares, no mérito, a segunda infração imputa ao sujeito passivo, penalidade pecuniária com multa de 10% do valor comercial da mercadoria pelo descumprimento de obrigação acessória por ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, em diversos períodos dos exercícios de 2011 e 2012, com multa que totalizou R\$9.734,04.

Constam dos autos que o autuado deixou de registrar na sua escrita fiscal Notas Fiscais Eletrônicas, conforme discriminação no "demonstrativo de compras de mercadorias tributadas não registradas nos livros fiscais", cópias coladas aos autos, fls. 21/29.

O autuado, nas razões, explicou que o Fisco incluiu no seu levantamento, notas fiscais de entrada de mercadoria sem escrituração que nunca existiram: NF-e nº 6848, valor de R\$8.574,12, emissão em 30/04/2011; NF-e nº 16626, valor de R\$23.648,40, emissão 04/07/2011; e NF-e nº 214940, valor de R\$36.411,38, emissão em 06/12/2011, todas emitidas pelo fornecedor CBS S/A COMPANHIA BRASILEIRA DE SANDÁLIAS. Por outro lado, aduz que, no mesmo período, houve a compra de produtos do mesmo fornecedor, porém através de outras Notas Fiscais nº 6851, emitida em 30/04/2011; NF-e nº 16632, emitida em 05/07/2011 e NF-e nº 213574, emitida em 03/12/2011, devidamente escrituradas. Diz que a exigência se trata de um equívoco, que não pode persistir.

O Auditor Fiscal informa apenas que as três notas fiscais foram emitidas por CBS S/A Companhia Brasileira de Sandálias e que é vaga a argumentação de que não houve a entrada das respectivas mercadorias.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo. A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e escriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado a escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

O conceito adotado para a Nota Fiscal Eletrônica é de um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação serviços, ocorrida entre as partes, e cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emissor (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pela Fazenda, do documento eletrônico, antes da ocorrência da circulação ou saída da mercadoria. Entre os benefícios da implementação da NF-e e para o contribuinte, além da redução de erros de escrituração por erros de digitação das notas fiscais, trata-se de um incentivo ao relacionamentos eletrônicos com fornecedores.

O autuado, nas razões, explica que o Fisco incluiu no seu levantamento, notas fiscais de entrada de mercadoria que nunca existiram: NF-e nº 6848, valor de R\$8.574,12, emissão em 30/04/2011; NF-e nº 16626, valor de R\$23.648,40, emissão 04/07/2011; e NF-e nº 214940, valor de R\$36.411,38, emissão em 06/12/2011, todas emitidas pelo fornecedor CBS S/A COMPANHIA BRASILEIRA DE SANDÁLIAS.

Incabíveis, portanto, as alegações defensivas de que escriturou outras notas fiscais eletrônicas do mesmo fornecedor. Os documentos ausentes de escrituração são notas fiscais eletrônicas – NF-e, na situação de autorizadas e cujos emitentes são fornecedores regulares do contribuinte autuado. Constam nos demonstrativos anexado aos autos, todos os dados necessários à sua verificação, inclusive a chave de acesso que possibilita toda e qualquer conferência. O próprio autuado anexou ao PAF, cópias dos extratos das respectivas Notas Fiscais Eletrônicas (fls. 88/90).

Assim, conhecida a chave de acesso de cada nota fiscal eletrônica contra si emitida, o autuado poderia visualizar o Portal da NF-e, verificar a situação do documento digital, contatar com o seu fornecedor e fazer as provas de que a operação não ocorreu, conforme é a sua indicação e como previsto no art. 123 do RPAF/BA (o impugnante deve juntar à sua defesa as provas da sua alegação). Como nada foi comprovado, constituindo mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/BA não desonera o autuado da responsabilidade tributária, prevalecendo os valores das multas apontadas no levantamento procedido pelo Fisco.

Contudo, apesar da incidência das multas, entendo que deva ser aplicada a recente alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Veja-se a nova redação do inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

IX - 01% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

Sabe-se que a lei vige durante um espaço de tempo e os fatos ocorridos, nesse período, subordinam-se à sua eficácia e às normas por ela estabelecidas. Esta é a regra geral. No direito tributário, exceções a essa regra estão arroladas no art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN.

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à

infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento do tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática."

Dessa forma, quando a penalidade da lei mais nova substitui a mais grave da lei anterior (alínea "c"), à semelhança do Código Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei anterior, vigente quando o ato punível foi praticado. Importante lembrar que a benignidade só se aplica às penalidades punitivas, não alcançando as multas moratórias, lembrando que somente é aplicável aos atos ainda não definitivamente julgados, administrativa ou judicialmente, como é o caso presente.

Diante do exposto, a multa por descumprimento de obrigação acessória, em face do presente Auto de Infração, resta caracterizada no valor total de R\$9.734,04, reduzindo, contudo, em face dos dispositivos retro aludidos, a exigência para R\$973,40.

Na infração 3, o contribuinte é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor global de R\$9.309,08.

O Auditor Fiscal elaborou "Demonstrativo do Crédito Indevido Referente a Mercadorias Inclusas na Substituição Tributária Total" (fls. 30/33), discriminado as operações que, segundo o Fisco, não é permitido o aproveitamento do crédito fiscal, uma vez que, estando as respectivas mercadorias incluídas no regime da substituição tributária, está encerrada a fase de tributação.

A alegação defensiva é que o fiscal incluiu na exigência, operações de saídas de mercadorias que não estão sujeitas ao referido regime de tributação, mas, são tributadas normalmente, tendo acostadas aos autos, notas fiscais de entrada e de saídas dos produtos. Exemplifica com o produto "*cereal matinal*" com NCM 1904.1000 - cereal por expansão ou torrefação, considerado como salgado industrializado (NCM 1904.2000) - flocos de cereais não torrados ou mistura dos não torrados com expandidos, aduzindo a existência de enorme distinção entre ambos os produtos, tanto pelas características físicas, de composição, além da forma de preparo e consumo.

Sabe-se que a correta identificação das mercadorias ou produtos tem sido objeto de muitas discussões tributárias, acirrando os conflitos entre os interesses do contribuinte e do Fisco.

Idealizado o SH - Sistema harmonizado, foram criadas tabelas para uso em todo o mundo, visando identificar e classificar as milhares de mercadorias que existem ou são produzidas.

Cada país ou grupo de países com interesses comerciais entre si adequaram essa tabela às suas necessidades, respeitando o Sistema Harmonizado. Assim, surgiu a NCM -Nomenclatura Comum do MERCOSUL (Mercado Comum do Sul); a NALADI - Nomenclatura Aduaneira da Associação Latino-Americana de Integração; a TEC - Tarifa Externa Comum e a TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Portanto, a TIPI é baseada na NCM, ou seja, tem a mesma nomenclatura do MERCOSUL, adotado no mercado interno.

Por sua vez, a tabela TIPI tem 15 seções, que se dividem em 97 capítulos. A codificação fiscal das mercadorias tem 8 algarismos, iniciado pelo número designativo do capítulo.

No caso em concreto, em especial, para a mercadoria "*cereal*", identificada no levantamento fiscal, cabe a seguinte análise: Não se trata do mesmo produto identificado pela fiscalização com NCM 1904.1000. O produto "*salgados industrializado - 1904.1, 1904.9; 2005.2; 2008.11 e 2008.19*", que consta do rol das mercadorias enquadradas na substituição tributária, no Estado da Bahia, nos seus regulamentos, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 (art. 353, II, item 29) e no Anexo 1 do Decreto 13.780/12 (item 38), não é o mesmo produto descrito no relatório fiscal, a exemplo de "CEREAL S BRAZ TOP CROCK BEN 10 24X210", "CEREAL S BRAZ GOLD FLAKES BEN 10 ACUC 24 X 300G", "CEREAL DAYTON NUTRIDAY TRADICIONAL 12X230 GR", ainda que tais produtos estejam

classificados na mesma codificação de NCM 1904.1000 ou NCM 2302.30.10, que compreende os resíduos e desperdícios das indústrias alimentares.

A Solução de Consulta nº 233, de 31.07.06, dirigida a Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF A/ de e 9a. RF - Aduaneira, identificou que salgadinhos crocante de farinha de trigo, obtidos por processo de expansão controlada, secagem e fritura em óleo vegetal, com adição de aroma, sal, corante e glutamato, apresentados em saquinhos de 50g, estão classificados com NCM 1905.90.90 e não 1904.1000 como identificou o Auditor Fiscal.

Dessa forma, o produto "*cereal*" não está incluído no regime de Substituição Tributária. Em se tratando de produto destinado para comercialização, inexistente qualquer óbice no aproveitamento do respectivo crédito fiscal e os valores correspondentes devem ser excluídos do levantamento de débitos manejado pela fiscalização.

Nesse mesmo sentido, são as "*cestas plásticas para supermercados*" identificadas também no relatório do Fisco, consideradas como produtos sujeitos à substituição tributária.

Tais produtos, não obstante suas aquisições conter como natureza de operação "*remessa para embalagem ou brinde*", cujas notas fiscais foram juntadas aos autos, (fls. 111 e 112) trata-se de remessas interestaduais, tributadas normalmente e, no caso presente, sendo o estabelecimento autuado cadastrado na atividade principal de comércio atacadista de mercadorias em geral sem predominância em alimentos (CNAE FISCAL 4693/10-0), as operações de aquisição das cestas ou sacolas plásticas utilizadas como embalagem ou transporte das mercadorias comercializadas, não estão enquadradas no regime de substituição tributária, nem tampouco podem ser consideradas como aquisição para uso e consumo, uma vez que tais produtos são empregados na atividade comercial do estabelecimento autuado servindo como embalagem, acondicionamento, além de facilitar o transporte das mercadorias comercializadas.

A melhor interpretação é que cestas plásticas sejam consideradas bens complementares à atividade comercial do estabelecimento e devem ser classificadas não como bens para comercialização ou materiais de uso e consumo, mas como verdadeiros "*insumos*" à atividade comercial, gerando o direito ao creditamento do ICMS, com base nos preceitos legais que conduzem ao aproveitamento do crédito fiscal. Portanto, "*cestas plásticas para supermercados*" devem ser considerados embalagens e correta é a utilização do respectivo crédito fiscal.

Ante o exposto, nessa infração 3, resta caracterizada apenas a exigência que incide sobre a aquisição de sabão em pó, já identificada pelo próprio autuado, no valor de R\$81,68 (junho/2011).

A quarta infração acusa a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias relacionadas no demonstrativo de fls. 34/38, no total de R\$11.004,75.

Em face à impugnação apresentada, o direito assiste ao contribuinte autuado, no que se refere aos cereais, caixas de papelão ou plásticas, em razão da apreciação já ocorrida no item anterior; lenço esfoliante (NCM 3401.1900) não se encontra na substituição tributária, não obstante sua classificação NCM apresentar-se como sabão, com esse produto não se confunde.

Com relação à venda do produto FIDELINHO VITARELLA 20x500G, diz o autuado que o mesmo é originado do nordeste, cuja alíquota é 12% (doze por cento), com alíquota interna de 7% (sete por cento), nos termos do art.16, I, "a", da Lei nº 7.014/1996, não cabendo a tributação por substituição tributária. O autuante acatou as razões da defesa e o retirou do seu levantamento.

No que se refere, contudo, aos produtos denominados "ROSQ. BRAZITAS" (Nota Fiscal nº 303.311, fl. 108) e "SANDALIA DUPE" (Nota Fiscal nº 9395, fls. 109/110), natureza de operação "*amostras grátis*", cabível fazer as seguintes considerações.

Entende-se por *amostra grátis* a operação, cujo produto é distribuído de forma gratuita, em quantidade necessária para conhecimento dos possíveis compradores do mesmo. A operação com amostras grátis é utilizada comumente por empresas que pretendem dar conhecimento de

seus produtos a possíveis compradores. Desde que atendidos os requisitos legais, o contribuinte que realizar essa distribuição gratuita poderá gozar da isenção do ICMS.

Nesse sentido, o Estado da Bahia, através de seu artigo 265, XXI, Decreto nº 13.780/12, recepcionou o Convênio ICMS 29/90, que cuida da isenção nas saídas de amostras grátis, aduzindo que as saídas e os recebimentos de amostras grátis de produto de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, desde que em quantidade estritamente necessária para dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade, observadas as seguintes condições: **a)** as saídas deverão ser feitas a título de distribuição gratuita, com indicação da gratuidade do produto em caracteres impressos com destaque; **b)** as quantidades não poderão exceder de 20% do conteúdo ou do número de unidades da menor embalagem de apresentação comercial do mesmo produto, para venda ao consumidor.

No caso em concreto, vê-se que os biscoitos foram remetidos atendendo as condições expressas no referido convênio, pode ser assim considerado e o seu valor correspondente excluído do levantamento fiscal.

O mesmo não ocorre, contudo, com relação as sandálias. Os calçados estão incluídos no regime de substituição tributária interna desse Estado da Bahia, conforme o item 9 Anexo 1 do Regulamento de ICMS (Decreto nº 13.780/12).

Conforme se observa da Nota Fiscal nº 9395, os calçados foram remetidos em quantidades não orientadas pela legislação do imposto para fazer jus ao benefício da isenção do ICMS e, nesse caso, cabível a exigência procedida pela fiscalização, que perfaz um total de R\$492,04.

Dessa forma, a infração resta subsistente em parte, considerando a procedência parcial da exigência que recaiu sobre a entrada dos calçados, mais o valor admitido pelo autuado com relação ao sabão em pó, no valor de R\$142,93 (junho 2011), totalizando R\$634,97.

Posto isso, o presente Auto de Infração resta caracterizado em parte nos valores abaixo descrito, com a homologação dos valores já recolhidos:

- Infração 1 - Multa por descumprimento de obrig. acessória, no total de R\$351,02 - Procedente;
- Infração 2 - Idem, no total de R\$9.734,04, redução da Lei nº 13.461/15 - R\$973,40 - Procedente;
- Infração 3 - Exigência do Imposto, R\$81,68 - Procedente em parte;
- Infração 4 - Exigência do Imposto, R\$634,97 - Procedente em parte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206907.0024/15-2**, lavrado contra **AVANÇO DISTRIBUIDORA LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$716,65**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, "d" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.324,42**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor com o parcelamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR