

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0012/15-7  
**RECORRENTE** - DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. (JOHNSON DIVERSEY)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão3ª JJF nº 0025-03/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 26/09/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0184-11/16

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESTINADAS A CONTRIBUINTES SITUADOS NO ESTADO DA BAHIA. **a)** RETENÇÃO EFETUADA A MENOS. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infrações comprovadas de acordo com os demonstrativos elaborados pela autuante. **c)** FALTA DE RETENÇÃO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. Autuado não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. Não acolhidos os argumentos relacionados ao pagamento do imposto em nome dos clientes/destinatários por inexistência de provas inequívocas nos autos. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou Procedente o Auto de Infração referente à exigência de R\$773.822,44 de ICMS, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - 08.36.01. Retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$182.416,81, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - 08.36.03. Falta de retenção do diferencial de alíquota do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$376.698,31, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - 08.36.03. Falta de retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$214.707,32, acrescido da multa de 60%. Consta como suplemento: “MVA Calculado conforme Nota: 68 do Anexo 1 do RICMS-BA.”

Em primeira instância, os Ilustres Julgadores da 3ª JJF afastaram as arguições de nulidade aduzidas pelo sujeito passivo em sede defensiva em razão do seguinte:

*Inicialmente, cabe analisar a preliminar suscitada pelo sujeito passivo sob a alegação de que o lançamento fora efetuado com base em presunção, pelo fato de que alguns produtos arrolados no levantamento fiscal foram destinados ao processo produtivo de estabelecimentos industriais baianos.*

*De plano deve ressaltado que o impugnante estabelecido no Estado de São Paulo, como observa em sua defesa, atua no ramo de fornecimento de produtos e soluções de limpeza e higiene para seus clientes, ou seja, comercializa com material de limpeza, portanto, suas operações de vendas a estabelecimentos localizados no Estado da Bahia estão disciplinadas pelo Protocolo ICMS nº 106/09, celebrado entre os Estados da Bahia e de São Paulo, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza, quando se tratar*

e produtos elencados em seu Anexo Único.

A alegação de que o lançamento se lastreia em presunção, ao aduzir que algumas das operações arroladas na autuação foram de produtos destinados ao processo produtivo de estabelecimentos industriais, naturalmente se referindo às exceções previstas no aludido protocolo, não deve prosperar. Eis que, resta claro nos autos se destinarem a limpeza e higienização de ambientes industriais, os produtos comercializados e objeto da autuação, portanto, não se constituem em matéria prima ou produto intermediário no processo produtivo de seus clientes, uma vez que não atuam no ramo de transformação de produtos de limpeza, como se depreende do ramo de atuação das empresas arroladas no levantamento fiscal ao se compulsar os demonstrativos apensados aos autos.

A Cláusula segunda do Protocolo ICMS nº 106/09 que enumera e especifica expressamente as exceções de aplicação quanto ao disposto na norma em seu item II, somente excepciona às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Logo, não há que se falar de lançamento baseado em presunção, haja vista que se lastreia em efetivo suporte legal.

Ademais, a exemplo dos Acórdãos CJP Nº 0148-11/15, CJP Nº 0020-11/14 e CJP Nº 0368-12/14, observo que o entendimento prevalente nas decisões deste CONSEF, é o de que os produtos de limpeza, higienização e lubrificação utilizados em estabelecimentos industriais se constituem material de uso e consumo do estabelecimento.

Em suma, entendo restar nitidamente evidenciado nos autos que as operações apontadas pelo sujeito passivo estão submetidas ao regime de substituição tributária preconizada pelo Protocolo ICMS nº 106/09, portanto, ultrapasso esta questão preliminar.

Como segunda preliminar, o defendente suscitou nulidade da autuação aduzindo que está sendo exigida a cobrança ICMS-ST da mercadoria Álcool etílico com um teor de água igual ou inferior a 1% vol”, fl. 103. Sustentou não constar expressamente na norma de incidência o referido produto, ou seja, no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 106/09, e que somente se aplicaria a substituição tributária ao produto, álcool etílico, cujo código NCM 2207.20.1, elencado no referido Anexo Único.

Inicialmente deve ser esclarecido que, independente do nome comercial do produto, no presente caso, “soft care gel”, para aplicação da norma de incidência prevalece a convergência sistemática entre os códigos NCM/SH descrito na norma e o da classificação da mercadoria na TIPI.

Para melhor compreensão segue a reprodução da discriminação do item em questão no Anexo 1 do RICMS-BA/12, no Anexo Único do Protocolo ICMS nº 106/09 e na Tabela TIPI:

**a) - Anexo 1 do RICMS-BA/12 :**

Item - Mercadoria - NCM - Acordo interestadual - Est. sig. -  
25.14 - Álcool etílico para limpeza - 2207.1 2207.20.1 - Prot. ICMS 106/09 - BA e SP

**b) - Anexo Único do Protocolo ICMS nº 106/09:**

ITEM	CÓDIGO NCMS / SH	Descrição
14.	2207.10.00 2207.20.10	Álcool etílico para limpeza

**c) Tabela TIPI:**

Código NCM/SH	Descrição	Alíq.
2207.20	- Álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico	
2207.20.1	Álcool etílico	
2207.20.11	Com um teor de água igual ou inferior a 1 % vol	8
	Ex 01 - Para fins carburantes, com as especificações determinadas pela ANP	NT

Como se depreende claramente da transcrição acima a mercadoria elencada no Anexo Único do Protocolo e no Anexo 1 do RICMS-BA/12, cujo código NCM indicado é 2207.20.1 trata-se de Álcool etílico para limpeza, portanto em perfeita, consonância com a natureza dos produtos comercializados pelo impugnante.

Por seu turno, a Tabela TIPI que, originariamente classifica os produtos por NCM/SH, não deixa dúvida de que o código raiz 2207.20 cuida das mercadorias Álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico. Já código 2207.20.1 abarca especificamente todo e qualquer tipo Álcool etílico, inclusive os que contêm um teor de água igual ou inferior a 1% vol, como se verifica no seu subitem 2207.20.11 que é abarcado pelo mais abrangente que lhe antecede na mesma classificação. O que significa dizer que todos os itens subsequentes à raiz 2207.20.1, a exemplo de 2207.20.12, 2207.20.13, são classificados inequivocamente como Álcool etílico. Assim, fica patente que somente não poder-se-ia incidir a exigência, se ao contrário fosse, ou seja, no Anexo Único do Protocolo constasse o código NCM específico e a mercadoria em questão fosse

*classificada por seu código raiz, portanto, mais genérico, contrariando a expressa especificidade exigida pelo protocolo.*

*Ademais, para identificar se uma mercadoria está submetida ao regime de substituição tributária, é pressuposto basilar a convergência da NCM correspondente, da sua descrição e da destinação preconizada na norma de incidência.*

*No presente caso, consoante expandido, entendo que o item 14 do Protocolo ICMS nº 106/09 alcança toda e qualquer mercadoria “Álcool etílico” para limpeza, com código raiz NCM 2207.20.1. Assim, também não deve prosperar a preliminar de nulidade suscitada pela suposta exigência de cobrança de ICMS-ST de produtos cuja NCM não consta no Protocolo ICMS nº 106/09*

*Portanto, rejeito as preliminares de nulidade, considerando ainda que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

#### **O pedido de diligência fiscal foi indeferido:**

*Por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento dos julgadores, com esteio no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante.*

#### **Ao analisar o mérito das infrações 1 e 3, os Ilustres Julgadores concluíram pela Procedência de ambas com base na seguinte fundamentação:**

*No mérito, as infrações 01 e 03 tratam de retenção a menos e falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, de material de limpeza conforme previsto no Protocolo ICMS 106/09.*

*Em sede de defesa de o autuado alegou que o levantamento fiscal contemplou incorretamente as operações com produtos destinados a uso e consumo dos destinatários como se fossem para revenda sujeitas ao diferencial de alíquota e revelou que algumas das operações ocorrera o recolhimento do ICMS considerado devido ao Estado da Bahia pelos destinatários.*

*O Protocolo ICMS 106/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza, estabelece na Cláusula primeira: “Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes”. A da Cláusula segunda que define as operações em não se aplicam o disposto neste Protocolo, em seu §2º preconiza que “Na hipótese desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo “Informações Complementares” do respectivo documento fiscal.”*

*Ao compulsar os elementos que compõem esses dois itens da autuação, precipuamente os demonstrativos de apuração acostados às fls. 10 a 34 e 57 a 84, constato que, efetivamente, as operações arroladas no levantamento fiscal estão alcançadas pelo regime de substituição tributária.*

*Em relação à alegação da defesa de que algumas das operações arroladas no levantamento fiscal se referem a mercadorias destinadas a uso e consumo dos destinatários, constato que não podem prosperar, haja vista que, além da obrigação do remetente, nesses casos, ter que identificar essa condição na nota fiscal no campo “Informações Complementares”, mesmo dispondo dessas informações, não carregou ao PAF qualquer comprovação para lastrear sua alegação. Portanto, resta patente nos autos, que uma mera alegação não tem o condão de elidir a acusação fiscal.*

*Do mesmo modo, não causa qualquer repercussão que abale a integridade da acusação fiscal, que se afigura pormenorizadamente nos respectivos demonstrativos de apuração, a indicação pelo impugnante, sem qualquer suporte fático, de que algumas operações o imposto devido foi recolhido pelos destinatários*

*Considerando que as demais ponderações da defesa já foram devidamente enfrentadas no exame das preliminares de nulidades, concluo pela manutenção das infrações 01 e 03, devendo ser homologado o valor recolhido pelo sujeito passivo.*

Quanto à infração 2, esta foi julgada Procedente em razão do seguinte:

*No que diz respeito à infração 02 que trata da falta de retenção do diferencial de alíquota do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme demonstrativo acostados às fls. 36 a 55.*

*O defendente em suas razões de defesa, no que diz respeito a esse item da autuação, além das alegações já abordadas e enfrentadas por ocasião do exame das preliminares, alega que constam do levantamento operações destinadas a empresa exportadora com o fim específico de exportação, sem contudo, carrear aos autos qualquer comprovação inequívoca de sua alegação.*

*A diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria é prevista no Parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 106/09.*

*Logo, ante a ausência de qualquer elemento de prova inequívoca que descaracterize a acusação fiscal desse item da autuação, lastreado que se encontra em demonstrativo de apuração discriminado a origem e todos os elementos de cada uma das operações que na exigência imputada ao autuado.*

*Assim, a infração 02 é subsistente.*

Por fim, as alegações defensivas referentes ao percentual da multa aplicada foram afastadas em virtude do seguinte:

*Em relação ao argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.*

Irresignado, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário.

Observa que tem por objeto social a industrialização, importação, exportação, compra, venda e distribuição de produtos de higiene e limpeza, para uso industrial ou profissional, atendendo diversos setores, tais como alimentos, bebidas, etc., e que, na regular consecução de suas atividades, realiza o fornecimento de produtos e soluções de limpeza para seus clientes, com a finalidade de dar-lhes o suporte necessário para a consecução de seus negócios, em matéria de higiene.

Suscita a nulidade da autuação fiscal porque estaria o lançamento tributário baseado na presunção de que as operações objeto de questionamentos pela fiscalização estariam enquadradas no Protocolo ICMS 106/09, em que pese ter demonstrado que parte das operações são exceções ao referido Protocolo, como, por exemplo, aquelas que envolvem a remessa de produtos destinados a estabelecimentos industriais, localizados no Estado da Bahia, para o emprego em seu processo produtivo.

Observa que colacionou aos autos provas, tais como contratos de fornecimento celebrados, a demonstrar o enquadramento de suas operações em exceção ao Protocolo em referência.

Aduz ainda a sua ilegitimidade passiva como substituta tributária, porque, no seu entender, o lançamento carece de provas a demonstrar a sujeição passiva da Recorrente nas referidas operações.

Argumenta que a fiscalização não colacionou aos autos qualquer elemento probatório que evidenciasse e assegurasse a veracidade das alegações trazidas pelo lançamento, e que, portanto, clara é a necessidade de reforma da r. Decisão recorrida, para reconhecer que a presente autuação se funda em meras presunções, sendo, portanto, nula de pleno direito.

Argui, ainda, a nulidade da autuação porque entende ser impossível a cobrança do ICMS-ST sobre operações com produtos cujo NCM não consta no Protocolo ICMS 106/09.

Argumenta que para que determinado produto seja sujeito à substituição tributária em operação interestadual, este deve constar de Protocolo celebrado entre os Estados e que no caso das operações autuadas, apenas as mercadorias constantes do rol do Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09 se sujeitam à regra da substituição tributária ali prevista.

Diz que, analisando os documentos que embasaram a presente autuação, foi possível verificar que parte das operações autuadas se refere à saída de mercadorias denominadas “soft care gel”, as quais estão enquadradas na Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”) 2207.20.11, que não consta no Protocolo e nem na Lei nº 7.014/96.

Refuta os argumentos da Decisão recorrida aduzindo a distinção entre os produtos “álcool etílico” (NCM 2207.20.1) e “álcool etílico com um teor de água igual ou inferior a 1% vol”, haja vista que o produto enquadrado na NCM 2207.20.1, sujeito ao regime de substituição tributária, é simplesmente o álcool etílico, ao passo que o produto comercializado pela Recorrente se trata álcool etílico, que possua um teor de água igual ou inferior a 1% do seu volume.

Suscita a nulidade do acórdão recorrido, porque entende que este foi omissivo quanto a argumentos e provas essenciais apresentados em sede defensiva.

Argumenta que a Decisão recorrida, especialmente no que se refere à demonstração de que parte das operações se excepciona ao Protocolo por se tratar de operações destinadas a estabelecimento industrial para emprego em seu processo produtivo, desconsiderou os argumentos e as provas essenciais para a solução do caso, afrontando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Frisa que os documentos desconsiderados, especialmente os contratos com empresas localizadas no Estado da Bahia, são provas essenciais para comprovar que parte das operações está excepcionada da aplicação do Protocolo, já que as mercadorias foram destinadas para utilização no processo produtivo dos clientes da Recorrente.

Quanto ao mérito da infração 2, aduz que não se pode exigir que a Recorrente realize a retenção e o pagamento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, do diferencial de alíquota de parte das operações objeto do presente lançamento.

Argumenta que parte das operações realizadas pela Recorrente se enquadram como exceção à aplicação do Protocolo ICMS 106/2009, nos termos da Cláusula Segunda, item II.

Diz que em relação às operações interestaduais de remessa de produtos de limpeza para o Estado da Bahia, cuja destinação seja o emprego em processo de industrialização do estabelecimento, não haverá a sujeição das mesmas ao regime de substituição tributária.

Assevera que tal exceção é aplicável à parte das operações elencadas na infração 02, uma vez que alguns dos produtos fornecidos pela Recorrente são utilizados como matéria-prima no processo de industrialização dos estabelecimentos.

Observa que a Decisão recorrida entendeu que, pelo fato de os produtos comercializados pela Recorrente serem produtos de limpeza, esses necessariamente seriam destinados a revenda ou ao uso e consumo dos clientes da Recorrente.

Frisa que tal presunção foi adotada em total desconsideração dos argumentos e provas colacionados aos autos, especialmente os contratos com os clientes da Recorrente que bem demonstram a destinação dos produtos comercializados.

Defende que os produtos de limpeza não são necessariamente destinados ao uso e consumo, mas podem ser enquadrados como bens que participam diretamente do processo produtivo de um estabelecimento, com vistas a evitar qualquer tipo de contaminação das mercadorias produzidas, bem como garantir que as mercadorias fabricadas estejam em condições aptas de serem consumidas.

Acrescenta que o fato de o produto de limpeza não se integrar ao produto final não tem o condão de alterar a natureza de sua utilização, eis que para que seja considerado como bem utilizado no processo produtivo, basta que seja utilizado e consumido até a exaustão no processo industrial.

Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.366.437/PR) no sentido de que o produto intermediário é aquele que, embora não se integre ao produto final, seja consumido no

processo industrial, vez que adquirido para viabilizar a consecução das atividades da empresa.

Cita decisão proferida pela 4ª JF (Acórdão JF Nº 1645/99) reconhecendo a possibilidade de enquadramento de produtos de limpeza como integrantes do processo produtivo de indústrias de bebidas.

Observa que em sede defensiva apresentou planilha indicando, por volumosa amostragem, quais operações destinaram produtos a empresas localizadas no Estado da Bahia, para utilização em seu processo industrial (doc. 2 da Defesa), bem como cópia de alguns contratos de fornecimento celebrados com essas empresas, em que resta evidenciado o emprego de tais produtos no processo industrial dos estabelecimentos adquirentes (doc. 3 da Defesa), a fim de demonstrar a total improcedência do lançamento quanto a essas operações.

A título de exemplo, menciona as operações que destinaram produtos de limpeza para a empresa Leitíssimo S/A (doc. 4 da Defesa), os quais são aplicados como insumos no processo de produção e preparação do leite para exportação.

Diz que há ainda as operações com a empresa Bimbo Fabricação e Comércio Atacadista de Pães e Bolos, a qual adquire os produtos da Recorrente com vistas à sua utilização no processo industrial, para higienização de equipamentos de produção, embalagens e recipientes em geral.

Tal situação é a mesma aplicável a outras empresas do ramo alimentício, tais como JBS S.A., DairyPartners Manufacturing Brasil Ltda., Barry Callebaut Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., as quais consomem os produtos da Recorrente no seu processo industrial.

É possível, ainda, identificar no rol de operações autuadas, aquelas que destinaram mercadorias às indústrias de bebidas - empresas Brasil Kirin Indústrias de Bebidas S.A., Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, Cervejaria Kaiser Nordeste S.A., Pepsico do Brasil Ltda. e Cervejaria Petrópolis da Bahia Ltda. -, nas quais os produtos de limpeza vendidos pela Recorrente foram utilizados em seus processos produtivos na higienização e sanitização de equipamentos, embalagens e recipientes.

Destaca que essas empresas têm como principal atividade a produção e o comércio de bebidas, sendo que, dentro do seu processo produtivo, é imprescindível a utilização de alguns produtos químicos, entre eles aqueles adquiridos da Recorrente, especialmente para a limpeza de garrafas, tubulação, esteiras, tanques, etc., por onde são escoados e/ou armazenados os produtos de sua fabricação.

Quanto ao mérito das infrações 1 e 3, entende ser incorreto o enquadramento dessas operações como revenda, uma vez que são produtos destinados ao uso e consumo e que estão sujeitos somente ao recolhimento do diferencial de alíquota.

Argumenta que a Decisão recorrida manteve a acusação por entender que o descumprimento de obrigação acessória relativa à indicação na nota fiscal de que se trataria de exceção ao Protocolo seria suficiente para afastar a possibilidade de sua aplicação.

Entende estar equivocada a Decisão recorrida, pois parte das operações autuadas não possui natureza de revenda, mas é destinada ao uso e consumo, e que, portanto, não há que se falar em falta de retenção ou recolhimento do ICMS-ST, mas tão somente na retenção e recolhimento do diferencial de alíquotas.

Diz que para demonstrar tal fato juntou planilha indicando tais operações (infrações 1 e 3 - docs. 5 e 6 da Defesa), constante às fls. 188-201.

A título de exemplo, citam-se as empresas: (i) Wal Mart Brasil Ltda., cujas aquisições de produtos foram para uso na limpeza do restaurante (cozinha industrial), piso, utensílios; (ii) Perini Comercial de Alimentos Ltda., Cencosud Brasil Comercial Ltda. e Bompreço Bahia Supermercados Ltda., cujas aquisições de produtos foram para uso na limpeza do chão, bancadas e hortifrúti; e (iii) Itão Supermercados Importações e Exportações S/A, cujas aquisições de

produtos foram para uso na limpeza de chão, limpeza do açougue, higiene das mãos.

Argumenta ser aplicável o parágrafo único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 106/2009, que determina que nas operações interestaduais com destino ao uso e consumo do estabelecimento destinatário, será devido apenas o diferencial de alíquota. Nesse particular, a Recorrente reitera pedido de protesto pela posterior juntada de prova.

Destaca a Recorrente que há, dentre as operações autuadas, casos em que houve o efetivo recolhimento do imposto pelo destinatário das mercadorias. Em relação a essas operações, a Recorrente informa que contactou seus clientes localizados no referido Estado, a fim de obter a confirmação de pagamento do imposto referente às operações autuadas, contudo, ainda não foi possível obter os respectivos documentos comprobatórios. Protesta pela sua posterior juntada. No que tange a tais operações, reitera a Recorrente pedido de cancelamento, sob pena de cobrança do imposto em duplicidade.

Por fim, aduz que o percentual das multas aplicadas é confiscatório e desproporcional.

A PGE/PROFIS, em parecer emitido pela I. Procuradora Ana Carolina Moreira, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Diz que o Recorrente não comprovou que os produtos se enquadram na exceção prevista na Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 106/2009, pois os contratos e planilhas e outros documentos apresentados não se prestam a infirmar a autuação. Observa que o entendimento que predomina no CONSEF é o de que os produtos de limpeza e higienização e lubrificação utilizados em estabelecimentos industriais se constituem em material de uso e consumo do estabelecimento.

Diz que não foi apresentado nenhum documento fiscal contendo a anotação mencionada no parágrafo único da Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 106/2009 e que, portanto, não há que se falar em ilegitimidade passiva.

Quanto à impossibilidade de cobrança do ICMS-ST sobre as operações com o produto de NCM 2207.20.11, acolhe a argumentação da Decisão recorrida e reconhece que este produto se encontra incluído no Protocolo ICMS 106/2009.

Quanto à alegada omissão da Decisão recorrida, afasta tal arguição observando que a argumentação foi devidamente refutada pela primeira instância e quanto aos contratos apresentados pelo sujeito passivo estes acabam por fazer prova contrária à tese defensiva, como foram mencionados no relatório da Decisão recorrida, fl. 256. Observa que às fls. 261/262 o acórdão recorrido enfrenta a argumentação do sujeito passivo.

Quanto à infração 2 observa que os materiais de limpeza não participam diretamente do processo produtivo e não é exigida a sua renovação ao cabo de cada participação, sendo apenas utilizados para o fim de limpeza e higienização dentre outras utilidades. Frisa que tais produtos não fazem parte do processo produtivo e não se consomem no processo de industrialização, nem integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua composição ou produção, e são efetivamente materiais de uso e consumo.

Quanto às infrações 1 e 3, observa que a alegação de que as mercadorias foram destinadas ao uso e consumo dos destinatários não deve prosperar, porque além de não haver identificado essa condição na nota fiscal, no campo informações complementares o sujeito passivo não acostou aos autos nenhuma prova do quanto alegado.

Quanto ao caráter confiscatório das multas aplicadas observa que estas constam previstas na Lei nº 7.014/96 e não cabe à seara administrativa discutir sobre possível caráter exacerbado da imputação sancionatória, sob pena de desrespeito ao princípio da harmonia entre os poderes.

No pertinente à alegação de que o Estado da Bahia não teria legitimidade para cobrar qualquer valor a título de tributo ou penalidade da Autuada, por não estar abrangida nos limites de sua competência, diz estar totalmente equivocada a Recorrente, posto que na medida em que se

firmou protocolo entre os entes federativos (SP e BA), o Estado da Bahia está apto sim a fazer tal cobrança.

## VOTO VENCIDO

*Ab initio*, quanto as preliminares de nulidade suscitadas pelo Recorrente, observo que a autuação fiscal se lastreou em documentos e fatos demonstrados de forma clara e objetiva no ato de lançamento tributário, possibilitando assim que o sujeito passivo realizasse a sua ampla defesa e que fosse garantido o contraditório.

Observo, ainda, que os fundamentos das alegações de nulidade da autuação fiscal aduzidos no Recurso Voluntário se confundem com os argumentos referentes ao mérito das infrações, os quais serão analisados a seguir.

Sendo assim, não vislumbro qualquer motivo para que se declare a nulidade da autuação fiscal, uma vez que a infração e o infrator foram devidamente identificados no ato de lançamento tributário e porque a indignação da Recorrente cinge-se à interpretação da norma concedida pelo Auditor Fiscal Autuante, ou seja, as alegações recursais, caso acolhidas, implicariam em reconhecimento da improcedência da autuação fiscal, ainda que parcialmente, mas não na declaração da sua nulidade.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão recorrida, entendo que não há qualquer omissão no acórdão proferido pela 3ª JF, isso porque os argumentos e documentos apresentados na defesa pela ora Recorrente foram sim apreciados pela primeira instância, a qual preferiu adotar entendimento diverso do quanto defendido pelo sujeito passivo, no sentido de que *“os produtos comercializados e objeto da autuação, portanto, não se constituem em matéria prima ou produto intermediário no processo produtivo de seus clientes, uma vez que não atuam no ramo de transformação de produtos de limpeza, como se depreende do ramo de atuação das empresas arroladas no levantamento fiscal ao se compulsar os demonstrativos apensados aos autos.”*.

Sendo assim, rejeito as arguições de nulidade da autuação fiscal e da Decisão recorrida.

Quanto ao mérito das infrações, primeiramente, no que se refere à aplicação das normas do Protocolo ICMS 106/2009 ao produto de NCM 2207.20.11, observo que o Anexo Único do referido Protocolo e o Anexo 1 do RICMS-BA/12 preveem a aplicação de tais normas sobre o produto cujo código NCM indicado é 2207.20.1, o qual é o Álcool etílico para limpeza.

Conforme bem observado pela Decisão recorrida, há de se notar que a Tabela TIPI não deixa dúvida de que o código raiz 2207.20 cuida das mercadorias Álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico. Por sua vez, o código 2207.20.1 abarca especificamente todo e qualquer tipo Álcool etílico, inclusive os que contêm um teor de água igual ou inferior a 1% vol, como se verifica no seu subitem 2207.20.11 que é abarcado pelo mais abrangente que lhe antecede na mesma classificação. O que significa dizer que todos os itens subsequentes à raiz 2207.20.1, a exemplo de 2207.20.12, 2207.20.13, são classificados inequivocamente como Álcool etílico.

Portanto, não restam dúvidas de que as normas do Protocolo ICMS 106/2009 se aplicam sim ao produto de NCM 2207.20.11.

Quanto às infrações 1 e 3, observo que o cerne da lide reside no reconhecimento, ou não, de que as mercadorias objeto das infrações foram destinadas ao uso e consumo dos destinatários e que, portanto, somente poderia ser exigido o recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquotas, e não o ICMS referente à operação subsequente.

Observo que realmente o sujeito passivo não realizou a obrigação acessória de indicar no campo informações complementares da nota fiscal que as mercadorias foram destinadas ao uso e consumo dos destinatários, fato que nem mesmo é contestado pela Recorrente. Tal fato, por si só, não implica necessariamente na ocorrência do fato gerador do ICMS-ST referente à operação



subsequente, contudo representa fortíssimo indício de tal ocorrência, principalmente quando analisado conjuntamente com a atividade dos destinatários das mercadorias, supermercados que realizam a venda de tais produtos.

Os documentos apresentados pelo sujeito passivo, fls. 188-201, não comprovam que as mercadorias foram destinadas ao uso e consumo dos destinatários, além disso, pode-se notar que os adquirentes foram empresas como Perini, Bompreço, Cencosud, que realizam a venda de produtos desta natureza.

Sendo assim, entendo que devem subsistir integralmente as infrações 1 e 3.

Quanto à infração 2, observo que o cerne da lide está na análise da natureza dos produtos comercializados pela empresa, ou seja, analisar se tais mercadorias devem ser consideradas insumos ou bens destinados a uso e consumo dos seus adquirentes, pois, a exigência do diferencial de alíquota prevista na legislação não é devida somente no caso das mercadorias comercializadas serem aplicadas como insumos das atividades do contribuinte (art. 3º, §1º, I, da Lei nº 7.014/96, art. 5º, I, e art. 7º, I, do RICMS/97).

Neste ponto, observamos que a exigência de que os produtos sejam “*consumidos ao final de cada processo produtivo*” ou que “*se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção*” para que sejam classificados como insumos, decorrem de uma interpretação da lei antiga e ultrapassada.

Frise-se que o Convênio ICM 66/88 adotava um critério físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo ou não, para fins de creditamento de ICMS. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, *a contrario sensu*, do §1º do art. 20 da LC 87/96:

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.* (grifamos)

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.**

*1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.*

*Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.*

*2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.*

**3. Agravo regimental não provido.**

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.**

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

**3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.**

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

**6. Recurso especial provido.**

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.**

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

**4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).**

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

**8. Recurso Especial parcialmente provido.**

(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça

*modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG). Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois arestos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento.*

*(MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).*

Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção”.

No caso em análise, há de se frisar que o contribuinte apresentou planilha indicando, por volumosa amostragem, quais operações destinaram produtos a empresas localizadas no Estado da Bahia, para utilização em seu processo industrial, bem como cópia de alguns contratos de fornecimento celebrados com essas empresas, em que resta evidenciado o emprego de tais produtos no processo industrial dos estabelecimentos adquirentes.

Pode-se observar, por exemplo, as operações que destinaram produtos de limpeza para a empresa Leitíssimo S/A, os quais são aplicados como insumos no processo de produção e preparação do leite para exportação.

Tais documentos são provas suficientes para que se reconheça a natureza de insumos/produtos intermediários dessas mercadorias, pois é patente que elas estão relacionadas à obtenção da atividade desenvolvida pelas empresas adquirentes dos produtos, cujos ramos de atividade são os de produção de alimentos, bebidas, nos quais os produtos de limpeza vendidos pela Recorrente foram utilizados em seus processos produtivos na higienização e sanitização de equipamentos, embalagens e recipientes.

Para se verificar todos os casos das vendas realizadas pela Recorrente seria necessária a realização de uma diligência fiscal para se apurar, uma a uma, cada venda realizada. No entanto, tal diligência foi indeferida, com nítida ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte.

Destarte, acolho a argumentação do contribuinte no sentido de que as mercadorias comercializadas representam autênticos insumos das empresas adquirentes do ramo alimentício e da indústria de bebidas, e voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário para julgar nula a infração 02, tendo em vista o cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório decorrente do indeferimento da diligência fiscal para que fosse apurado o *quantum* do tributo com a exclusão destas mercadorias.

## **VOTO VENCEDOR**

Em que pese a boa fundamentação expedida pelo n.Relator, divirjo do seu posicionamento no que se refere à nulidade da infração 2, que foi declarada nula em razão do indeferimento do pedido de realização de diligência fiscal para apurar o real destino do bem.

Conforme consta no recurso interposto, as operações com os produtos objeto da autuação foram destinados à limpeza e higienização nas áreas de produção em empresas que exercem atividade de laticínios (Leitíssimo S/A) e produção de bebidas (Skin). Logo, entendo que a pedido de realização de diligência fiscal dever ser indeferido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção do julgador, ao teor do art. 147, I, “a” do RPAF/BA.

De acordo com os fundamentos apresentados na Decisão ora recorrida, o Parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 106/09 prevê a substituição tributária nas operações com

material de limpeza, (elencados em seu Anexo Único) e tendo os produtos comercializados sido destinados a uso ou consumo no estabelecimento destinatários, ocorre a obrigatoriedade de fazer a retenção do ICMS correspondente.

Ressalto que a questão relativa ao aproveitamento de crédito pelos estabelecimentos industriais é bastante controversa, a exemplo das Decisões emanadas pelo STJ citadas pelo n.Relator, entretanto o STJ e o STF em algumas decisões apreciaram que a apropriação do crédito fiscal deve se basear no critério físico e não do financeiro, posicionamento que vem sendo adotada nas decisões prevalentes proferidas por este Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0148-11/15, CJF Nº 0020-11/14 e CJF Nº 0368-12/14, os produtos de limpeza, higienização e lubrificação utilizados em estabelecimentos industriais se constituem material de uso e consumo do estabelecimento.

Neste sentido, transcrevo parte do texto contido no julgamento do AI 617913 AGR-AGR / MG:

*E, ainda que se presumisse o recolhimento na espécie, é oportuno salientar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de que a aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo, **que não integram fisicamente o produto final**, não gera direito ao crédito de ICMS, forte no argumento de que, notoriamente, em tais aquisições o adquirente figura como um consumidor final (grifo nosso). (RE nº 503.877/MG-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 6/8/10; AI nº 807.119/MG-AgR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 1º/7/11)*

Assim sendo, considero correta a Decisão da primeira instância que julgou procedente a infração 2.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Observe por fim, que a Resolução constante do Acórdão JJF nº 0025-03/16, fls. 264/265, se apresenta com inexatidão visto que a multa incidente corresponde a 60% sobre o valor total autuado, isto é, R\$773.822,44, com previsão no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “a” da Lei nº 7.014/96.

Diante disto, com fulcro no art. 164, § 3º do RPAF/BA, procedo à devida retificação, que deverá constar na presente Resolução.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298624.0012/15-7**, lavrado contra **DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. (JOHNSON DIVERSEY)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$773.822,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

