

A. I. N° - 269616.0015/14-0
AUTUADO - DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28. 12. 2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0218-01/17

EMENTA: **ICMS.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESTINADAS A CONTRIBUINTE SITUADOS NO ESTADO DA BAHIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infrações comprovadas de acordo com os demonstrativos elaborados pela autuante, com a exclusão das operações previstas no Protocolo ICMS 106/09 (material de limpeza) destinadas ao uso e consumo (BIMBO, PURAS, BRF). **b)** 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. **c)** ICMS-ST RETIDO. RECOLHIMENTO A MENOS. Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Clausula Primeira). Mesmo após designação da diligência, o autuado não logra provar a regularidade dos recolhimentos. Infração integralmente subsistente. **d)** RETENCAO A MENOR DO ICMS-ST. Infração reduzida, em face adoção do MVA prevista no Anexo 1 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia ou do Protocolo ICMS 106/09. Infração caracterizada em parte. Rejeitadas preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/09/2014 exige ICMS, no valor histórico de R\$2.669.422,69 em razão das irregularidades, a seguir narradas:

INFRAÇÃO 1-Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Refere-se às operações com produtos de limpeza destinados à revenda. Períodos: jan/2011 a dez/2012. Valor R\$1.802.256,31. Multa de 60%

INFRAÇÃO 2-Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Refere-se às operações de saída de material de limpeza destinadas a usuários finais na condição de contribuintes inscritos, nas quais é devida a retenção da complementação de alíquota. Períodos: jan/2011 a dez/2012. Valor R\$609.834,47. Multa

de 60%.

INFRAÇÃO 3-Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Refere-se às diferenças constatadas entre os valores retidos mensalmente e aqueles efetivamente recolhidos. Fatos geradores: jan, fev, abr e dez de 2011, ago, set e out de 2012. Valor R\$20.795,75. Multa de 150%.

INFRAÇÃO 4- Proceder a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Refere-se às operações de saída que tiveram retenção inferior àquela estabelecida no Protocolo ICMS 106/09. Fatos geradores: jan/2011 a dez/2012. Valor R\$236.536,16. Multa de 60%.

O autuado apresente defesa (fls. 100/119). Descreve as infrações e reconhece parte do débito lançado na imputação 1.

Salienta que oferece soluções de higiene e limpeza, atua atendendo diversos setores, tais como alimentos e bebidas. Relata a infrações, contestando-as, aduzindo que não pode prosperar, tendo em vista que não se aplicou da melhor maneira princípios e regras do direito que regem a matéria.

Argumenta que a autuação foi baseada em presunção adotada pelo Fisco, que não observou o quanto estabelecido no Protocolo ICMS 106/09. Presumiu a Fiscalização que as operações estariam sujeitas às regras de referido normativo, e o autuado, na qualidade de substituto tributário, portanto, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido ou do respectivo diferencial de alíquota, em relação às operações subsequentes destinadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia. Arremata, afirmando que o Fisco não colacionou aos autos qualquer prova que demonstrasse a sujeição passiva, nas referidas operações, o que por si só já enseja a nulidade do lançamento, ora combatido, por falta de fundamentação.

Observa não se tratar de simples negativa do cometimento da infração, nos termos do art. 143 do RPAF-BA/99, que não teria o condão de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Afirma que realiza operações para às quais não se aplica o Protocolo ICMS 106/2009, 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.

Sustenta que, como parte das operações autuadas se configura como exceção ao Protocolo ICMS 106/2009, a estas não há como se atribuir a responsabilidade por substituição tributária, sob a pena de ilegitimidade passiva, uma vez que nesses casos, a sujeição passiva caberá ao estabelecimento destinatário.

Registra que baseada em presunção da sujeição passiva por substituição tributária, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento. Sublinha que o processo administrativo tributário caracteriza-se pelo conjunto de atos interligados expedido pela Administração, visando à exigência do crédito tributário e, por se tratarem de atos administrativos vinculados, o agente administrativo está obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação tributária. Cita Paulo de Barros Carvalho.

Destaca que para que haja a lavratura do auto de infração, a Autoridade Fiscalizadora deve ter a certeza, por meio das provas admitidas em direito, que o contribuinte tenha cometido alguma infração à legislação tributária, não podendo prevalecer a caracterização do fato jurídico-tributário mediante presunção. Diz que o Fisco como aplicador da lei, não pode presumir a ocorrência do fato gerador, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada, nos termos do art. 142, CTN.

Transcreve o art. 18, RPAF BA, definindo que o lançamento deve ser nulo. Cita o Conselho da Fazenda; diz que no presente caso, a ilegitimidade passiva decorre do fato de suas operações

constarem na exceção do Protocolo ICMS 106/2009, ou seja, as remessas efetuadas não se trata de operação de revenda. Cita, na defesa de sua tese, a decisão no Acórdão JJF 0284-04/13.

Menciona que, em caso de dúvida quanto aos fatos e prática das infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte, conforme estabelecido no art. 112 do CTN, cujo teor reproduz.

Sintetiza que, em função dos recursos presuntivos (responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição tributária), que não podem legitimar o lançamento, deve ser cancelado o Auto de Infração.

No mérito, sustenta que é inaplicável as regras do Protocolo ICMS 106/2009.

Descreve a atribuição constitucional da Substituição Tributária (art. 150, § 7º, CF 88) e que a própria constituição reservou a lei complementar a competência para regulamentá-la. Nesse sentido, reproduz os artigos 5º, 6º e 9º da LC nº 87/96. Resulta que para sua aplicação em operações interestaduais, deverá ser celebrado acordo entre os Estados interessados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, por meio de Convênios ou Protocolos.

Observa que, no caso em tela, a autuação baseou-se no disposto no art. 10 da Lei nº 7.014/96, e nas Cláusulas primeira e quinta do Protocolo ICMS 106/2009, celebrado pelos Estados de São Paulo e da Bahia, acerca da substituição tributária nas operações com materiais de limpeza.

Diz que a fiscalização incorreu em equívoco por presumir sua qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Explica que dentre as operações que pratica, há operações previstas como exceção à aplicação do Protocolo ICMS 106/09. Destaca sua clausula segunda.

Dessa forma, em relação à infração 01, apresenta planilha, em volumosa amostragem, indicando as operações destinadas à empresas localizadas no Estado da Bahia, que se utilizam dos produtos em seu processo produtivo (DOC 2).

Explica que as empresas BRF BRASIL FOODS e BIMBO adquire os seus produtos com vistas à utilização no processo industrial para higienização de equipamentos, embalagens e recipientes em geral. Portanto, as operações em questão estão enquadradas na exceção à aplicação do Protocolo ICMS 106/2009.

No que se refere à infração 2 da autuação, também apresenta planilha indicando, por volumosa amostragem, as operações destinadas as empresas localizadas no Estado da Bahia que se utilizaram dos produtos em seu processo produtivo (DOC 3).

Exemplifica com as operações destinadas às indústrias de bebidas - Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S.A., Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, Cervejaria Kaiser Nordeste S.A., Pepsico do Brasil Ltda. e Norsa Refrigerantes Ltda., nas quais os produtos de limpeza vendidos pela autuada foram destinados à utilização em seus processos produtivos, na higienização de equipamentos, recipientes e embalagens.

Nesse particular, diz que as empresas industriais destinatárias dos produtos da Autuada os utilizam para a limpeza de garrafas, tanques, etc., por onde são escoados e/ou armazenados os produtos de sua fabricação. Assim, de fato, o destino de tais mercadorias não é de revenda, mas sim consumo no processo produtivo.

Afirma que há ainda uso no processo produtivo para higienização dos equipamentos de produção por empresas da área de alimentos, tais como JBS S.A; Dairy Partners A Manufacturing Brasil Ltda; Barry Callebaut Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. Concluiu que em tais operações, não há que se falar na aplicação do Protocolo ICMS 106/2009, devendo ser cancelada a autuação.

Argumenta que é incorreto enquadramento de operações constantes da infração 1 como revenda - produtos destinados ao uso e consumo sujeitos ao diferencial de alíquota.

Diz que dentre as operações alcançadas pela fiscalização na infração 1, há ainda outras operações que não possuem a natureza de revenda, porque destinadas a empresas localizadas no Estado da Bahia que utilizam os produtos de limpeza comercializados pela Autuada para uso e consumo de seus estabelecimentos. Em tais operações, há destinação ao consumidor final, não havendo que se falar na retenção e recolhimento do ICMS-ST, mas tão somente na retenção e recolhimento do diferencial de alíquotas.

Apresenta planilha com indicação das operações sujeitas ao recolhimento do diferencial de alíquota, cláusula primeira, parágrafo único do Protocolo ICMS 106/2009 (DOC 4).

Exemplifica, citando os clientes Puras do Brasil; Makro Atacadista S.A., que adquirem produtos do autuado para uso e consumo de seus estabelecimentos, especialmente para limpeza de chão e superfície (cozinha industrial), piso, utensílios. Cita outros clientes, Bompreço Bahia Supermercados Ltda.; Perini Comercial de Alimentos Ltda., G. Barbosa que adquirem os produtos de limpeza comercializados pelo autuado para fins de uso e consumo em seus estabelecimentos, especialmente para a limpeza de chão, bancadas e hortifrutigranjeiros.

O parágrafo único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 106/2009 determina que, nas operações interestaduais com destino ao uso e consumo, será devido o diferencial de alíquota.

Concluiu que devido a capitulação indevida, a exigência deve ser cancelada. Na remota hipótese de sua manutenção, requer-se subsidiariamente a sua correta capitulação e consequente redução.

Refuta ainda a inexigibilidade do recolhimento do imposto por parte dos destinatários localizados no Estado da Bahia, mas, destaca a existência de operações destinadas a empresas localizadas nesse Estado em que a cobrança realizada nos presentes autos é indevida. Exemplo do Atakarejo Distribuidora de Alimentos e Bebidas Ltda., que possui regime especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que permite o recolhimento do ICMS substituição tributária até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria.

Nesses casos, o ICMS foi efetivamente pago pela empresa destinatária da mercadoria, sendo indevida a cobrança realizada. Não subsiste a autuação, que deve ser cancelada. Protesta pela juntada de documentos comprobatórios pertinentes.

Com relação à infração 03, alega que fez os recolhimentos, cujos comprovantes promete juntar.

Na infração 4, diz que houve incorreção no lançamento de eventuais diferenças, pede a nulidade. Diz que houve ainda a adoção de margem de valor agregada - MVA em desacordo com aquelas indicadas no Protocolo ICMS 106/09. Apresenta planilha (DOC 05).

Reclama que a indicação imprecisa da acusação prejudica o direito de defesa do autuado, devendo ser reconhecida a sua nulidade.

Discorre sobre a ilegitimidade passiva do autuado, em face da presunção feita pela fiscalização sem juntar quaisquer provas; sobre efeitos confiscatórios das multas aplicadas; pede que seja cancelado e arquivado o Auto de Infração; protesta pela produção de provas admitidas no direito e que as intimações relativas ao PAF sejam encaminhadas para o endereço de advogados que indica.

A informação fiscal (fls. 203/206) é prestada por um dos Auditores responsável pela ação fiscal. Inicialmente, faz um resumo das alegações do autuado, informando que não houve qualquer presunção, uma vez que as operações em questão estão sob o Regime de Substituição Tributária, devendo obediência às regras do Convenio ICMS 81/93, além do Protocolo ICMS 106/09, sendo descabida sua solicitação de nulidade.

Diz que concorda com o autuado que o disposto no protocolo não se aplica, a “*matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem*”, sendo que nenhum produto vendido se enquadra nesses itens. Trata de produtos, na Infração 1, utilizados para revenda; na Infração 2, como material de uso consumo, devendo recolher diferença de alíquota.

Afirma que também, em relação à infração 1, o autuado destaca que a empresa BRF está extinta no cadastro da Receita Federal e a BIMBO, que produz biscoitos, pães, panetone; para dirimir dúvidas, listaram as várias empresas que fazem parte da infração 1 e respectivas atividades, segundo cadastro da Receita Federal:

- "Wal Mart - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- BomPreço - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Atacadão Ltda - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- WMS Supermercados - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- ITAO Supermercados - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Cencosud Brasil Ltda (G. Barbosa) - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Coml. Baiana de Alimentos Ltda (Supermercados Cambui) - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Perine Coml. de Alimentos Ltda - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Mercantil Rodrigues - Hipermercado - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Atakarejo - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Mix Ideal Supercados - Comercio Varejista de Marcadorias em Geral - Supermercados
- Manoel Boyda - Professional Clean Ltda - Comercio Varejista de Produtos Saneantes Domissanitários - Possui Supermercados
- J.A. Nascimento - ME - Comercio Varejista de Produtos Saneantes Domissanitários
- Power Clean - Comercio Varejista de Produtos Saneantes Domissanitários
- Salmar - Comercio Varejista de Produtos Saneantes Domissanitários
- JRS Coml. Ltda - Comercio Varejista de Produtos Saneantes Domissanitários
- RM Porto Com. e Ind. Ltda - Comercio Varejista de Produtos Saneantes Domissanitários
- Impactor Prod. Sist. Limpeza Ltda - Comercio atacadista de Produtos Higiene Limpeza e Conservação Domiciliar
- Ayrton Veiga de Oliveira - ME (Solimp) - Comercio Varejista
- Equilíbrio Comercio de Descartáveis Ltda -EPP - Comercio Atacadista de Produtos de Limpeza
- G. Carvalho Descartáveis - ME - Comercio Varejista de Outros Produtos
- Puras Ltda - Restaurantes e Fornecimento de Alimentação (Baixada)
- BRF Foods Brasil - Alimentos (Sadia e Perdigão)
- BIMBO - Fabricação e Comercio Atacadista de Pães e Bolos."

Deduz que em face à descrição da natureza da operação das empresas que adquirem mercadorias do autuado, há somente a possibilidade de nas empresas Puras, BRF, BIMBO, ser aplicada o ICMS DIFAL; nas demais, o fornecimento de material de limpeza é para revenda, haja vista a natureza dos produtos, além da diversidade das embalagens, todas previstas no Protocolo ICMS 106/09.

Diz que o autuado reconhece o débito referente ao diferencial de alíquota (fl. 109); observa que, se a empresa reconhece o débito tributário, deveria de imediato recolher e depois discutir a diferença. Aduz que recalcoulou o valor do lançamento, em relação às três infrações retro referidas e aplicou o diferencial de alíquota, que reduz o valor lançado na infração 1 (fls. 207/210), além do CD (fl. 210).

Em relação ao ATAKAREJO, afirmam que não encontraram nenhum Regime Especial.

Em relação a Infração 2, a argumentação da Autuada é que os produtos não são destinados a revenda e sim ao consumo no processo produtivo. Refuta que os produtos de limpeza não participam diretamente do processo produtivo como também não é exigida a renovação dos mesmos ao cabo de cada participação. Eles são utilizados para fins de limpeza, de manutenção, de tratamento de água das caldeiras, entre outras utilidades. Esses produtos não fazem parte do processo produtivo e não se consomem no processo industrial, além disso não se integram ao produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua composição ou produção

(produto intermediário, matéria-prima), são efetivamente materiais de uso e consumo, utilizados para fins de limpeza, de manutenção, de tratamento de água das caldeiras, entre outras utilidades. Diz que, *"não fosse assim quando bebêssemos ou nos alimentássemos estaríamos ingerindo concomitantemente esses produtos"*. Mantém o lançamento sem nenhuma retificação.

Em relação a Infração 3, diz que a empresa não apresenta nenhuma contestação objetiva.

Em relação à infração 4, consultou o "histórico de MVA de material de Limpeza", (fls. 211/221) percebendo que o anexo I do RICMS/BA só é válido a partir de 01/2013, e até o final de 2012, não houve alteração do MVA em relação ao Protocolo ICMS 106/09. Mantém na íntegra; observa que o autuado recalculta o valor devido e reconhece a infração, mas pede a anulação da autuação por cerceamento do direito de defesa.

Em nova manifestação (fls. 230/242), o contribuinte sublinha que na Informação Fiscal, os Auditores concluíram pela manutenção integral dos itens 2, 3 e 4 e pela redução da infração 1.

Com relação à infração 1, sublinha o incorreto enquadramento como revenda de operações destinadas ao uso e consumo, reiterando os argumentos aduzidos nas razões.

Diz que não obstante a redução das operações com Puras, BRF e BIMBO, as desconsiderações decorreram tão somente das atividades constantes do cadastro da Receita Federal. Dessa forma, repete, conclui que não merece guarida a presunção adotada pela fiscalização, devendo ser reduzida a exigência em relação às demais operações de produtos destinados ao uso e consumo.

Repete que é inaplicável às suas operações, o Protocolo ICMS 106/2009, contestando a assertiva fiscal, argumentando que tal premissa não se sustenta, pois para que os bens sejam considerados como utilizados no processo produtivo, não há necessidade de que os mesmos sejam integrados ao produto final, mas basta que sejam utilizados e consumidos no processo industrial.

Transcreve nesse sentido sobre o conceito de produtos intermediários, decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.366.43713) para concluir que é equivocada a dedução da fiscalização.

Registra que conforme entendimento do próprio STJ, para o enquadramento de tais produtos como intermediários, não é necessária a integração dos mesmos ao produto final, ou seja, não é necessário *"comer ou beber"* tais produtos, e sim que estes participem do processo produtivo das indústrias, a fim de viabilizar as atividades por elas exercidas, e auxiliar que as mercadorias fabricadas estejam em condições aptas de serem consumidas.

Diz que a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia já proferiu decisão reconhecendo a possibilidade de produtos de limpeza serem enquadrados como integrantes do processo produtivo de indústrias de bebidas (Acórdão JJF Nº 1645/99, 4ª Junta de Julgamento Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, Rel. José Bezerra Lima Irmão, D.O.E. 31/12/1999).

Nesse sentido, após esclarecer sobre as operações, objeto da presente autuação, e consequente improcedência do lançamento, passa a demonstrar como os adquirentes destinaram tais produtos para uso em seu processo produtivo, apresentando, por amostragem, cópia de contratos de fornecimento celebrados, no período autuado, evidenciando a utilização de tais produtos no processo produtivo dos estabelecimentos adquirentes (DOC 2).

Mostra como exemplo, as operações com destino às indústrias de bebidas: Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S.A., Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, Cervejaria Kaiser Nordeste S.A., Pepsico do Brasil Ltda. e NORSA.

Explica que tais 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 do autuado, especialmente para a limpeza de garrafas, tubulação, esteiras, tanques, etc., por onde são escoados e/ou armazenados os produtos de sua fabricação. Tais produtos são essenciais para evitar a contaminação dos produtos fabricados, bem como garantir sua qualidade e adequação para consumo.

Tal situação é a mesma aplicável à outras empresas, tais como JBS S.A., Dairy Partners A Manufacturing Brasil Ltda., Barry Callebaut Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., em que há o uso de tais produtos no processo produtivo para higienização e sanitização dos equipamentos de produção, sem os quais os produtos fabricados poderiam ficar comprometidos, já que passíveis de contaminação.

Descreve, a título exemplificativo, a cláusula primeira do contrato celebrado com a AMBEV (DOC 2), cujo objeto é o fornecimento de produtos químicos de higienização e sanitização, especialmente para evitar contaminação do produtos fabricados:

“CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

1.1 O objeto do presente instrumento é o fornecimento, pela JOHNSONDIVERSEY à AMBEV e às suas empresas controladas no Brasil, controladoras e unidades fabris, doravante denominadas simplesmente “Unidades”, de produtos químicos, conforme especificações descritas no ANEXO I deste instrumento, doravante denominados “Produtos”, visando a limpeza, higienização e sanitização dos sistemas integrantes das plantas de cerveja e refrigerantes constantes das Unidades da AMBEV conforme abaixo descritos:

- a) Lavagem de Garrafas;
- b) Limpeza Interna e Externa de Enchedora de Garrafas;
- c) Limpeza, sistema “CIP – clean in place”, nas Adegas de Pressão;
- d) Limpeza, sistema “CIP – clean in place”, na Filtração;
- e) Limpeza, sistema “CIP – clean in place”, nas Adegas de Fermentação e Maturação de Fermento;
- f) Limpeza, sistema “CIP – clean in place”, na sala de Brassagem;
- g) Limpeza, sistema “CIP – clean in place”, na Xaroparia.”

Destaca que a partir da análise dos sistemas da indústria em que se faz necessária a utilização dos produtos químicos adquiridos, evidente a impossibilidade de se lograr êxito no processo produtivo de bebidas, sem a utilização de tais produtos para “sanitização”, “lavagem das garrafas” e “lubrificação das esteiras”, etc.. A aplicação e dosagem dos mesmos são essenciais para que os sistemas de produção da empresa estejam em condições adequadas, sendo que, caso tais condições não sejam respeitadas, o resultado obtido no processo de produção será completamente distinto do pretendido.

Afirma que não resta qualquer dúvida de que, com o emprego de tais produtos no processo industrial das empresas, eles são integralmente consumidos até a exaustão.

Argui que o mesmo tipo de fornecimento descrito no contrato acima transscrito se repete nos demais contratos celebrados com outras indústrias de alimentos e bebidas (Contrato com a Kaiser e Contrato de Fornecimento de Lubrificantes com a AMBEV – DOC 2), e que tem por objeto o fornecimento de diversos produtos químicos, os quais têm importante participação no processo produtivo de referidas empresas.

Desse modo, e diferentemente do entendimento da Fiscalização, aduz que não resta qualquer dúvida de que a destinação dada a tais produtos não é a revenda ou a utilização dos mesmos como bens de uso e consumo do estabelecimento, mas sim o consumo dos mesmos no processo produtivo de tais estabelecimentos, estando, assim, as operações realizadas em exceção ao Protocolo ICMS 106/09.

Diz que resta provado que os produtos objeto da presente autuação concorrem de forma determinante para produção das mercadorias comercializadas pelas indústrias, e que os mesmos se consomem no processo industrial, não há como sustentar conclusão diversa da impossibilidade de aplicação do Protocolo ICMS 106/2009 às operações aqui tratadas, devendo ser cancelada a autuação.

Com relação à infração 3, enfatiza que, segundo a Informação Fiscal, o impugnante teria apresentado defesa alegando que a exigência seria indevida, sem apresentar provas da inexistência do recolhimento a menos.

Explica que refez a sua apuração de ICMS-ST, na tentativa de identificar possíveis divergências, concluindo que fez recolhimento correto e não procede a exigência fiscal. Apresenta planilha com os valores devidos e recolhidos (DOC 03) e planilha com a apuração do ICMS-ST (DOC 04)

Pede o cancelamento da infração 03.

Na infração 04, diz que a fiscalização adotou MVA diversa daquela indicada no Protocolo ICMS 106/09. Exemplifica que para o NCM 3402.9039, a fiscalização adota o MVA de 69,10, observando que no RICMS BA referido MVA consta como "limpa borda". Explica que o produto comercializado não se enquadra nessa descrição, mas, como "outros agentes orgânicos de superfície (exceto sabão); preparações tensoativas, preparações para lavagens (incluídas as preparações auxiliares para lavagens) e preparações para limpeza (inclusive multiuso e limpadores), mesmo contendo sabão, (exceto as da posição 34.01) - 3402".

Diz que para o referido produto, o MVA é 38,94 e não 69,19. Deu outros exemplos e elaborou planilha com tabela das MVA,s (DOC 5) e inconsistências nas MVA,s adotadas na autuação (DOC 6).

Pede que sejam analisadas suas assertivas e o cancelamento da infração.

O autuado apresenta um complemento à sua manifestação anterior (fls. 449/450). Observa que no tocante à infração 3, as diferenças constatadas pela fiscalização não existem e que já procedeu ao recolhimento integral dos valores devidos. Diz que não prevalece a informação do fiscal que não apresentara provas. Pois, com vistas a demonstrar a correção dos recolhimento de ICMS-ST, comprovou, mediante registros de entrada e saída e respectivas guias de pagamentos que os valores foram corretamente apurados e pagos.

Afirma que nesse momento, apresenta a apuração referente a abril de 2011. Apresenta nova planilha relativa ao período autuado (DOC 1); apresenta as guias de recolhimento relativa a abril de 2011 (DOC 2 e 3); que efetuou esse pagamento de 2 vezes.

Requer o cancelamento da infração 3

Em nova manifestação (fls. 465/466) repete o já afirmara que a infração 1 padece de vício de nulidade por ilegitimidade passiva, uma vez que houve o recolhimento pelo destinatário das mercadorias do ICMS devido ao Estado da Bahia,

Informa que em contato com alguns clientes na Bahia, obteve a confirmação dos pagamentos de determinadas operações autuadas. Apresenta Declaração do Atakarejo confirmando o recolhimento do ICMS cobrado (DOC 1/2); declaração do Atacadão (DOC 3). Diz que teve algumas devoluções do Atacadão (DOC 2) e, em relação a estas operações, não há falar em substituição tributária; conclui que tais empresas provam os pagamentos, as infrações devem ser canceladas.

Em nova manifestação (fls. 521/523), o autuado diz que por questões negociais e extrajudicial, entendeu por bem proceder ao pagamento parcial do débito do item 01 do presente Auto de Infração, no âmbito do programa CONCILIA BAHIA (Lei nº 13.449/2015), no valor principal de R\$710.432,25 (fls. 529/627).

Considerando que na assentada do julgamento do dia 23.11.2016, em face a apresentação de novas provas, argumentos, documentos, na sustentação oral pelo Patrono do autuado, o órgão julgador, resolveu converter o PAF em diligência, a ser realizada por membro designado pela repartição fiscal para que sejam adotadas as providências, a fim de sanear as lacunas presentes nos autos, procedendo aos esclarecimentos dos fatos controversos, em relação aos itens 03 e 04, a seguir descritos (fls. 635/636):

1 - Em relação à infração 3, intimar o contribuinte autuado para apresente provas de recolhimento do ICMS-ST, relacionado às operações devidas ao Estado da Bahia, ainda que tenha feito através das suas filiais, como é a sua alegação, conforme consta no demonstrativo fiscal, porque em obediência às regras previstas no Convênio ICMS nº 81/1993, que trata da substituição tributária em operações interestaduais e estabeleceu como responsável tributário o remetente da mercadoria,

que recolherá o imposto incidente na operação, em favor do Estado de destino da mercadoria;

2 - intimar igualmente o autuado para fazer provas das mercadorias constantes no demonstrativo fiscal e que não estejam enquadrados no regime retro aludido, conforme é sua alegação, apontando discriminadamente cada produto e onde repercuta nos valores exigidos;

3 - Em relação à infração 4, devem os Auditores Fiscais proceder a uma minuciosa revisão acerca do percentual da MVA aplicado nas operações listadas no demonstrativo de débito que dá suporte a exigência (fls. 61/91), uma vez que, apesar da afirmação dos Auditores Fiscais de que não houve alteração de MVA, foram detectados diversos equívocos na mensuração dessas margens de valor agregado, exemplificados nos itens retro numerados, devendo ser observada a correta aplicação dos percentuais, de acordo com o comando do Protocolo ICMS 106/09 ou Anexo 1 do RICMS-97/BA, conforme o período da aquisição dos respectivos produtos.

4 - de posse dessas provas, documentos e da revisão feita na apuração de MVA, s, o diligente deve proceder às verificações, os ajustes necessários, elaborando novos demonstrativos, caso caibam, seguido de parecer circunstanciado, considerando tais situações.

Após os procedimentos retro alinhados, verificações e ajustes mencionados, devem os Auditores do Fisco elaborar novos demonstrativos de débito, caso caibam;

Os Auditores prestam os esclarecimentos, no Parecer às fls. 641/643.

Com relação à infração 3 explicam que a exigência é de ICMS-ST retido e não recolhido, já que empresa reteve o imposto e obrigatoriamente deve recolher, independente de enquadra-se ou não no regime da Substituição Tributária. Caso o recolhimento, posteriormente, seja indevidos, a empresa deve pedir restituição.

Sobre a infração 4, dizem que fizeram a revisão na planilha e retificaram algumas MVA, s, de acordo como Protocolo 106/09, alterando os valores da exigência.

Numa outra parte da revisão, a retificação da MVA, s foi feita de acordo com o anexo 1 do RICMS BA, alterando igualmente os valores da exigência. Anexa planilha (fls. 644/695).

Intimado para conhecer do resultado da diligencia, o autuado apresenta razões (fls. 702/705), contestando a manutenção da exigência no item 3, aduzindo que para demonstrar a correção dos pagamentos realizados, procedeu à juntada de: 1) planilha atualizada da apuração do ICMS, no período autuado com os valores recolhidos mês a mês, na manifestação datada de 17.05.2015; 2) apuração (entradas e saídas) e 3) respectivas guias de recolhimento do ICMS-ST referente aos meses autuados.

Concluiu que referidos documentos provam que os valores exigidos na infração 03 (R\$20.795,75) já foram integralmente recolhidos.

Sublinha que o valor relativo ao período abril 2011 foi recolhido R\$3.540,31 (GNRE de 09.05.11) e após a revisão fez a complementação de R\$2.039,81 (GNRE de 29.07.11).

Observa ainda que as operações se referem à aquisição de produtos de limpeza para uso consumo dos destinatários (não revenda), tendo parte do ICMS recolhido por terceiros, passível de confirmação pela fiscalização. Diz ainda que o abatimento de tais valores é medida que se impõe para que não se configure um *bis in idem*. Explica que por motivos estritamente negociais e extrajurídicos, parte do pagamento foi feito no programa CONCILIA BAHIA.

Com relação à infração 4 diz que a fiscalização reconheceu o equívoco e promoveu a revisão dos percentuais das MVA, s, reduzindo os valores exigidos, pedindo um prazo de 20 dias para avaliar as alterações realizadas.

Pede o cancelamento do Auto de Infração e que as intimações sejam encaminhadas no endereço dos seus advogados.

É o relatório.

VOTO

Cumpre o presente lançamento de ofício a constituição de crédito tributário, em razão da apuração das irregularidades descritas e relatadas, na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas que seguem.

Inicialmente, cabe analisar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob alegação de que a autuação fora efetuada com base na presunção de que não foram observadas as regras estabelecidas no Protocolo ICMS 106/2009, estando o mesmo na qualidade de substituto tributário sem que fossem colacionadas aos autos provas da sujeição passiva, arguindo, em consequência, a sua ilegitimidade passiva.

De plano deve ser 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 e, 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 de produtos elencados em seu Anexo Único.

A alegação de que o lançamento foi lastreado 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. Tendo o autuado como negócio principal oferecer soluções de higiene e limpeza (conforme sua própria defesa), e como objeto social, a industrialização, venda ou distribuição de produtos de limpeza (conforme consta do seu contrato social), por óbvio, que as operações listadas pela fiscalização do Estado da Bahia, nos autos, se destinariam, pelo menos, em princípio, para a limpeza e higienização de ambientes dos seus clientes. Nada tem de presunção.

A Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 106/09 estabelece que o remetente é o responsável pela retenção e recolhimento de ICMS, nas operações ali descritas. A sua Cláusula segunda enumera e especifica expressamente as exceções de aplicação quanto ao disposto na norma em seu item II, excepciona a sujeição do remetente, nas 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 falar em lançamento baseado em presunção, haja vista que se lastreia em efetivo suporte legal.

Por tais razões, não acato, igualmente, a argumentação de ilegitimidade passiva pretendida pelo autuado. Inexiste, pois, no caso, qualquer presunção ou ilegitimidade passiva.

Com relação ao pedido para que seja feita interpretação mais favorável ao autuado (art. 112, CTN), também não há de ser acolhido, uma vez que essa deve ser aplicada, nos casos em que haja dúvidas. Funda-se na noção de que havendo dúvida, não devem ser criados sacrifícios injustificados e desnecessários ao patrimônio do contribuinte, do que não trata o caso presente.

Portanto, rejeito as preliminares de nulidades, considerando ainda que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O lançamento de ofício foi constituído em acorde com os elementos indicados e na forma do art. 142, CTN, e art. 39 do RPAF/BA. Estando o processo tributário revestido das formalidades legais, não se encontram nele os motivos elencados na legislação, inclusive no art. 18 do RPAF/BA, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Tendo o contribuinte, na assentada do julgamento do dia 23.11.2016, apresentado novas provas, argumentos, documentos, na sustentação oral do seu Patrono, o órgão julgador converteu o PAF em diligência, a fim de que fossem apreciados os fatos controversos, oportunizando ao autuado a

juntada de provas em favor de suas teses, em homenagem a verdade material e demais princípios de garantias aos direitos do contribuinte, concretizando o devido processo legal.

Sobre as multas que teriam efeitos confiscatórios, observo que as penalidades indicadas no presente Auto de Infração são as legalmente previstas para as irregularidades apuradas, estando expressamente tipificadas na Lei de ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), além disso, 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. Dessa forma, o pedido para exclusão ou redução das multas aplicadas, não pode ser acolhido, haja vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, prerrogativa atribuída à Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 176, III, do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ultrapassadas as questões preliminares, adentro no mérito da lide.

A infração 01 trata da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de material de limpeza realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme previsto no Protocolo ICMS 106/09, no valor que totaliza R\$1.802.256,31.

Na infração 02, a acusação é que o autuado deixou de proceder à retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subsequentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, dos mesmos materiais de limpeza (Protocolo ICMS 106/09), no mesmo período do item anterior, relativamente à retenção do diferencial de alíquota, no valor de R\$609.834,47.

O Auditor Fiscal elabora demonstrativo, acostando-o aos autos, descriminando as operações de vendas interestaduais, em relação à infração 01 (fls. 12/21) e em relação à infração 02 (fls. 23/32).

Ao compulsar os elementos que compõem esses dois itens da autuação, verifico que os Auditores Fiscais ao proceder ao lançamento de ofício, identificaram na infração 1 a falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, nas operações de revenda de produtos de limpeza realizadas para contribuintes desse Estado.

Na infração 2, a falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST decorrente das operações que destinaram esses mesmos produtos de limpeza para uso e consumo dos estabelecimentos destinatários, nesse Estado. Por isso, a obrigação do recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas.

Em sede de defesa o autuado alegou que o levantamento fiscal contemplou incorretamente as operações como produtos destinados a uso e consumo dos destinatários como se fossem para revenda sujeitas ao diferencial de alíquota, revelando que em algumas das operações ocorreu o recolhimento do ICMS, considerado devido ao Estado da Bahia pelos destinatários. Apresenta planilha indicando operações destinadas às empresas localizadas no Estado Bahia, que se utilizaram desse produto em seu processo produtivo (DOC,s 2 e 3).

O ponto fulcral da defesa fundamenta-se na afirmação de que a maior parte das operações realizadas se enquadra como exceção ao Protocolo ICMS 106/2009, pois se trata de vendas de produtos de higienização para emprego no processo industrial dos adquirentes, no Estado da Bahia.

Verifico que o Protocolo ICMS 106/09 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza e estabelece na sua 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 subsequentes”.

E a sua cláusula segunda define as operações em que não se aplica o disposto neste Protocolo, conforme abaixo transcrita:

"Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - (...)

II - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;"

Em relação à alegação da defesa de que algumas dessas operações, consideradas pelo Fisco como para revenda (infração 1), foram, de fato, destinadas ao uso e consumo dos destinatários, porquanto utilizados na limpeza de cozinhas, industrias, açouges, pisos, hortifrutigranjeiros, etc., entendo que laborou em acerto a fiscalização, excluindo tão apenas as operações destinadas às empresas, cujas atividades é de fabricação e comércio de pães e bolos. Dentro da lógica das atividades exploradas, imaginado pelos fiscais, as aquisições de produtos de limpeza deveriam ser destinadas para limpeza. A mesma lógica não se poderia guardar das aquisições desses produtos por MAKRO ATACADISTA, PERINI ou ITÃO SUPERMERCADOS, conforme sugerido pelo autuado, cujos negócios incluem as revendas de diversos produtos, inclusive materiais de limpeza. A exclusão das operações dos estabelecimentos PURAS LTDA - RESTAURANTES E FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO; BIMBO FABRICAÇÃO E COMÉRCIO ATACADISTA DE PÃES E BOLOS e BRF FOODS BRASIL - ALIMENTOS (SADIA E PERDIGÃO), importou redução dos valores respectivos.

De outro modo, não causa qualquer repercussão que abale a integridade da acusação fiscal e não se pode acatar como válida, a alegação defensiva que em algumas operações o imposto devido foi recolhido pelos destinatários, sem a apresentação da parte do autuado de qualquer suporte fático ou dos comprovantes de pagamento individualizando cada operação. As declarações, os contratos e listagem anexadas aos autos (fls. 248/336) não tem esse condão de prova. Sabe-se que as convenções particulares, entre as partes, não são oponíveis ao Fisco, a teor do art. 123, CTN.

A alegada inexigibilidade do recolhimento em face do ATAKAREJO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA. que teria Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e a permissão de recolhimento do ICMS substituição tributária até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria, não restou comprovada.

Sobre a tese defensiva de que as operações interestaduais de remessas de produtos de limpeza para o Estado da Bahia, cuja destinação seja o emprego em processo de industrialização do estabelecimento adquirente, descharacteriza a responsabilidade do remetente, não a acato.

Antes, porque as operações realizadas pelo contribuinte autuado, que entendeu enquadrar-se como exceção ao Protocolo ICMS 106/2009 e cujas vendas de produtos de higienização sejam para o emprego no processo industrial dos adquirentes, no Estado da Bahia, essa não é a posição predominante nesse órgão julgador, uma vez que o entendimento maior é de que os produtos de limpeza, higienização e lubrificação utilizados em estabelecimentos industriais se constituem material de uso e consumo do estabelecimento, tendo como precedentes diversas decisões que se extraem dos Acórdãos CJF Nº 0148-11/15, CJF Nº 0020-11/14, CJF Nº 0368-12/14, além de CJF Nº 0184-11/16, cujo recorrente é o próprio contribuinte, ora autuado.

Em rigor, os produtos de limpeza podem ser revendidos para o consumidor final, destinados ao uso e consumo, participar diretamente do processo produtivo de um estabelecimento, com vistas a evitar qualquer tipo de contaminação das mercadorias produzidas, garantir que as mercadorias fabricadas estejam em condições aptas de serem consumidas. As destinações são diversas. Devem ser provadas, contudo, em cada caso concreto. As provas tentadas pelo autuado, não cumpriram esse mister.

Nesse sentido, é o próprio Acordo Interestadual que impõe regra a ser obedecida na situação em que haja o deslocamento da sujeição passiva do remetente para o destinatário. O §2º dessa cláusula segunda do Protocolo ICMS 106/09 estabelece que nas operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo “*Informações Complementares*” do respectivo documento fiscal.

No que diz respeito à infração 02 que trata da falta de retenção do diferencial de alíquota do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, valem as mesmas considerações acima referidas, uma vez que a sustentação defensiva é a mesma da inaplicabilidade do Protocolo ICMS 106/09, em face da destinação dos produtos ao processo produtivo.

Após toda a exposição retro mencionada e a posição dominante nesse CONSEF, com a qual me alio, nesse caso concreto, entendo que os produtos de limpeza, higienização e lubrificação utilizados em estabelecimentos industriais se constituem material de uso e consumo do estabelecimento, tendo como precedentes diversas decisões que se extraem dos Acórdãos, antes mencionados. Acato o demonstrativo refeito pela fiscalização em relação à infração 01 (fl. 204/205), com a exclusão das operações destinadas aos estabelecimentos PURAS LTDA - RESTAURANTES E FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO; BIMBO FABRICAÇÃO E COMÉRCIO ATACADISTA DE PÃES E BOLOS e BRF FOODS BRASIL - ALIMENTOS (SADIA E PERDIGÃO). admitida pelos próprios autuados.

Não acato, no entanto, a pretensão dos Auditores Fiscais em acrescer na infração 02 (ICMS-ST da diferença de alíquotas) os valores excluídos da infração 01, tendo em vista que ocorrendo erro de direito, não é permitida a revisão do lançamento, na forma pretendida, consoante dispõe o art. 146 do Código Tributário Nacional. Trata-se de princípio da *imodificabilidade do lançamento* regularmente notificado ao sujeito passivo, relacionando-o à previsibilidade, à segurança jurídica, e ao princípio da irretroatividade do Direito aos atos e decisões da Administração Pública.

Posto isso, resta caracterizada parcialmente a infração 01, no valor de R\$1.057.970,32 (2011), R\$735.203,41 (2012), totalizando R\$1.793.173,73, conforme demonstrativo sintético (fls. 203/204) e analítico (mídia CD, fl.210). A infração 02, no valor de R\$609.834,47, integralmente, conforme consta na inicial dos autos.

A infração 3 acusa o sujeito passivo de não ter procedido ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no valor total de R\$20.795,75.

Explica o preposto do Fisco que os valores se referem às diferenças constatadas entre os valores retidos mensalmente e aqueles efetivamente recolhidos.

O autuado pede a nulidade do lançamento, tendo em vista a adoção pelo Fisco de MVA incorreta; diz que efetuou corretamente os recolhimentos do ICMS-ST, relacionado às operações devidas ao Estado da Bahia, ainda que tenha feito através das suas filiais; questiona a inclusão de alguns produtos no regime da substituição tributária.

Mesmo após a conversão do PAF em diligencia, oportunizando o autuado apresentar provas de recolhimento do ICMS-ST, ainda que através das suas filiais, como é a sua alegação, o autuado não logrou êxito. As planilhas apresentadas atualizadas da apuração do ICMS, no período autuado com os valores recolhidos mês a mês, apuração (entradas e saídas) e guias de recolhimento do ICMS-ST referente aos meses autuados.

Referidos documentos não provam recolhimento das diferenças de ICMS-ST apuradas no levantamento fiscal, encartado nos autos, às fl. 34/59.

A exigência recai sobre a retenção de ICMS-ST já feita pelo sujeito passivo, e não recolhida integralmente. A regularidade desses pagamentos deveria ser feito por cada operação realizada, como GNRE com referência às respectivas notas fiscais e não de forma global como pretendeu o autuado, através de planilhas, como laborou.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores, sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A Lei 6.404/76 dispõe, inclusive, que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa. Dessa forma, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprouver, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Portanto, o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que haverá censura jurídica, onde esteja presente comportamento ilícito.

E cediço que nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Clausula Primeira).

Desse modo, a possibilidade de os recolhimentos terem sido feitos por terceiros ou através de suas filiais é ônus de prova a cargo do autuado e não passível de confirmação pela fiscalização, como entendeu o autuado.

Subsiste integralmente a infração 03, no valor de R\$20.795,75,

A infração 04 impõe ao sujeito passivo a retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST relativas às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Explicam os Auditores que as operações de saída apontadas tiveram retenção do ICMS-ST inferior àquela estabelecida no Protocolo ICMS 106/09.

Os Auditores anexaram aos autos, demonstrativo discriminando as operações objeto da exigência, às fls. 61/91.

Nas razões, contesta o autuado que a fiscalização adotou MVA diversa daquela indicada no Protocolo ICMS 106/09, exemplificando com diversos produtos comercializados.

Examinando as peças dos autos, de fato, foram detectados diversos equívocos na mensuração dessas margens de valor agregado. Designada diligência para que os Auditores Fiscais procedessem à minuciosa revisão acerca do percentual da MVA aplicado nas operações listadas no demonstrativo de débito que dá suporte a exigência (fls. 61/91), devendo ser observada a correta aplicação dos percentuais, de acordo com o comando do Protocolo ICMS 106/09 ou Anexo 1 do RICMS-97/BA, conforme o período da aquisição dos respectivos produtos.

Após a revisão fiscal, os prepostos do Fisco admitiram a adoção de percentuais equivocados, procederam às alterações devidas, retificando os percentuais de MVA, s, de acordo como Protocolo 106/09 ou do Anexo I do RICMS, conforme o período da autuação, descritos às fls. 641/643, reduzindo a exigência de R\$236.536,16 para R\$15.187,73 (2011) e R\$86.555,95 (2012), no total de R\$101.743,68, conforme planilhas acostadas aos autos, às fls. 644/694.

O sujeito passivo, através do seu preposto leglmente habiltado, na assentada do julgamento do presente Auto de Infração, apresenta memoriais aduzindo, entre outras questões, que essa infração 4 deve ser cancelada pelas inconsistências na apuração do seu valor, sobretudo, pela adoção confusa da margem do valor agregado – MVA, nas operações autuadas, ainda após a revisão procedida durante a diligencia fiscal.

Examinado o demonstrativo retificado elaborado pelo Fiscal, autor da diligencia, verifico que o direito assiste ao autuado, no que se refere aos produtos identificados pela NCM 3808.9429, cujo percentual de MVA previsto no Protocolo ICMS 171/10 (alteração ao Protocolo ICMS 106/09), conforme indicado na posição 11 corresponde a 59,11% (42%) para os “**desinfetantes apresentados em formas ou embalagens exclusivamente para uso domissanitário direto**” e não o percentual 79,28% (46%) da posição 16 para “**cloro estabilizado, ácido tricoloro, isocianúrico todos na forma líquida, em pó, granulado, pastilhas ou em tabletes e demais desinfetantes para uso em piscinas; flutuador 3x1 ou 4x1**”

Da mesma forma, quando os percentuais passaram a ser indicados na legislação do estado de destino das mercadorias, conforme previsto no Anexo 1 ao regulamento do RICMS 12, os autuantes usaram o percentual 63,59% para os produtos do Item 25.16, “**Cloro estabilizado, ácido tricoloro, isocianúrico todos na forma líquida, em pó, granulado, pastilhas ou em tabletes e demais desinfetantes para uso em piscinas; flutuador 3x1 ou 4x1 – 2801.1 2828.1 2933.69.11 2933.69.19 3808.94**”. Utilizaram ainda o percentual 79,28% para os produtos do Item 25.32, “**Algicidas, removedores de gorduras e oleosidade, à base de sais, peróxidosulfato de sódio ou potássio, todos utilizados em piscinas - 2815.3, 2842.10.9, 2922.13, 2923.90.9, 3808.92, 3808.93, 3808.94 e 3808.99**”.

Deveriam usar o percentual da alíquota ajustada 59,11% (Alíq.42%), indicado para os produto listados no item 25.11 para “**Desinfetantes apresentados em quaisquer formas ou embalagens - 3808.9**”.

Verifiquei, por exemplo, que o VIREX PLUS FV é um desinfetante para hortifrutícolas, indicado para desinfecção de frutas, legumes e verduras e para desinfecção de superfícies em áreas de manipulação de alimentos;

CLAX 4AL1 - HYPO BB 25L - desinfetante de uso geral, também indicado para remoção de manchas e alvejamento de roupas de algodão e poliéster / algodão;

DIVOSAN S1 CX4X5L (S1 Floral) é um detergente desinfetante indicado para desinfecção e limpeza de superfícies laváveis como: pisos, louças e metais sanitários, portas, paredes, ralos e superfícies em geral. Deixa o ambiente agradável e limpo;

HIPOCLOR, desinfetante para lactários. Ação contra bactérias e fungos, indicado para desinfecção de utensílios (frascos de mamadeiras, tampas, bicos, etc.) em lactários, maternidades e hospitais.

CLOROCIDE destina-se à limpeza e desinfecção simultâneas de superfícies fixas em áreas hospitalares. Clorocide pode ainda ser usado para absorver sangue e demais fluídos corpóreos derramados em superfícies fixas.

OXIVIR FIVE 16 CONCENTRATE CX2X1,5L limpador desinfectante para limpeza rápida e efetiva. Concentrate oferece desempenho econômico. Atende padrões de patógenos transmitidos pelo sangue para descontaminação de sangue e fluidos corporais. Incolor com aroma característico.

SUMAVEG CX6X2Kg – desinfetante para frutas e verduras;

SAFE GAX 26 - BB 20L/20 1 KG - Microbiocida para sistemas de resfriamento.

SUMA CLHOR (D106) BD 5 KG - detergente desinfetante a base de cloro orgânico;

DIVOSAN DIVOSEPT 350 - BB 25L / 25KG é um desinfetante à base de polímeros de Biguanida, próprio para aplicação em diferentes tipos de superfícies encontradas em Frigoríficos, Abatedouros Avícolas, Laticínios, Indústrias de Pescados e Indústrias Alimentícias em geral.

J-FLEX J-512 - CX2X1 5L - desinfetante concentrado a base de quaternário de Amonia, para indústria alimentícia e cozinhas em sistema exclusivo J-Flex supereconômico e de fácil aplicação, evitando desperdícios.

J-FLEX TASKI EXACT DS FLORAL - CX1X5L - Desinfetante odorizante de uso geral.

DRASTIC – CX12X700 ML - Desinfecção, limpeza e odorização de louças sanitárias; remoção de ferrugem; perfume cânfora; limpeza pesada de vasos sanitários e mictórios.

Portanto, os produtos alinhados no demonstrativo fiscal identificados pela NCM 3808.9429 são desinfetantes com ação detergente, especialmente indicados para limpeza em geral e não poderiam suportar o percentual agravado de desinfetantes para uso em piscinas.

Nesse sentido, a exigência foi novamente modificada, após os ajustes em relação a adequação dos percentuais de MVA, conforme acima indicado. Um demonstrativo do débito remanescente foi acostado aos autos em mídia CD (fls. 754), reduzindo o valor da infração de R\$101.743,68 para R\$15.441,70, em 2011 e R\$74.790,71, em 2012, totalizando R\$90.232,41.

No tocante ao pleito do defendente para que todas as intimações sejam realizadas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como em nome de seus advogados, em Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados, A/C Dra. Renata Correia Cubas, estabelecidos na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 447, 7º andar, Cerqueira César, São Paulo-SP, CEP 01403-001, recomendo que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará vício algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, consoante previsão expressa do art. 108 do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, sou pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$2.514.036,36, com a homologação dos valores recolhidos.

É o voto.

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 269616.0015/14-0, lavrado contra **DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.514.036,36**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.493.240,61 e 150% sobre R\$20.795,75, previstas no art. 42, inciso II, alíneas “a” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR