

**PROCESSO** - A. I. Nº 298578.0001/14-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0220-03/17  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/11/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0271-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Acertada exclusão de valores relativos as Denúncias Espontâneas, ocorridas antes da ação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Comprovada existência de Regime Especial dispensando o sujeito passivo da retenção do ICMS-ST, a partir de setembro de 2011. Razões recursais elidem parcialmente as infrações 2 e 3. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhida a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0220-03/17, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, em relação à infração 1, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, em relação às infrações 1 a 3, respaldado no art. 169, I, “b”, do dito regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito no valor de R\$739.102,65, em relação a quatro infrações, tendo o sujeito passivo, no decorrer processual, reconhecido o cometimento da exação 4, desistindo da lide relativo a este item, a qual remanesce em relação as demais exações, a saber:

*Infração 1 – Multa percentual de 60% sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, no valor de R\$284.926,16, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a abril, junho a dezembro de 2009; maio a setembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011.*

*Infração 2 - Multa percentual de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, no valor de R\$211.369,19, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com convênio ou protocolo, mas que os fornecedores não possuem inscrição de substituto no Estado da Bahia (art. 6º, inciso XV, da Lei 7.014/96), com saída posterior tributada normalmente, nos meses, fevereiro, junho, setembro a novembro de 2009 e janeiro de 2010 a dezembro de 2011.*

*Infração 3 - Multa percentual de 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$224.775,44, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro/2010; janeiro, fevereiro e junho a dezembro/2011.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$558.916,61, após rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, por entender que não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, como também consignar que o sujeito passivo reconheceu o cometimento da infração 4, inexistindo lide em torno desse item, o qual fica mantido.

No mérito, quanto à infração 1, a decisão da JJF foi de que a exigência da multa é parcialmente devida, no valor de R\$104.740,12, diante das seguintes considerações:

[...]

*Depois de examinar os elementos que compõem os autos e emergiram do contraditório, constato que a acusação fiscal afigura-se respaldada nos demonstrativos elaborados pela autuante e entregues ao defendente. Verifico, com base nas Denúncias Espontâneas e nos recolhimentos realizados pelo impugnante, bem como pelo equívoco no sistema INC/SEFAZ que apropriou os pagamentos como sendo substituição tributária, que os novos demonstrativos, fls. 1121 a 1164, elaborados pela autuante correspondem aos ajustes necessários para corrigir os efetivos recolhimentos realizados pelo defendente a título de Antecipação Parcial.*

*No que diz respeito a alegação do Autuado da não utilização do percentual de 38% apurado no mês de junho de 2009, entendo que assiste razão à Autuante, haja vista a sua informação de que o Termo de Acordo para redução de base de cálculo somente foi aprovado em 19/06/2009, portanto, somente a partir de julho iniciou-se sua vigência.*

*Quanto ao questionamento do sujeito passivo sobre o valor de R\$3.332,81 em 04/2011, por não ter sido abatido da exigência fiscal, que excede quanto computado o valor da Denúncia Espontânea, entendo que eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento à repartição fazendária que, depois de proceder à análise da escrituração fiscal do autuado, poderá deferir a devolução.*

*No tocante a alegação do impugnante de que fora adotada, indevidamente, a alíquota zero na memória de cálculo da Antecipação Parcial, tanto na entrada quanto na saída, que o correto deveria ser somente as alíquotas de 7% e 12%. Protestou também que não poderia ser considerada na memória de cálculo a alíquota zero para os produtos não destinados a comercialização.*

*Verifico que, apesar de o autuado indicar o seu entendimento acerca das alíquotas adotadas pela autuante na apuração do “% RED BC”, inclusive apresentando planilhas com a apuração que considera correta, não identificou a origem e o fundamento legal em que se baseou.*

*Ao prestar informação fiscal, a autuante asseverou que a Planilha elaborada para apuração da Antecipação Parcial, “Demonstrativo de Cálculo da Antecipação Parcial do ICMS”, acostada às fls. 68 a 110, e posteriormente ajustada às fls. 1121 a 1164, levou em consideração o Termo de Acordo celebrado pelo impugnante com SEFAZ, ou seja, o que expressamente a Cláusula Primeira do Parecer DITRI nº 10498/09 determina:*

*“...devendo reduzir a base cálculo da antecipação parcial em percentual correspondente ao somatório dos seguintes percentuais:*

*I – das saídas ocorridas com alíquotas igual ou inferior a 7% ou com diferimento em relação ao total das saídas ocorridas em cada período;*

*II – das saídas com alíquotas de 12 % em relação ao total das saídas multiplicado pelo percentual das entradas interestaduais ocorridas com alíquota de 12% em relação ao total das entradas interestaduais;*

*III – das saídas com alíquota de 12% em relação ao total das saídas multiplicando por 50% do percentual das entradas ocorridas com alíquota de 7% em relação ao total das entradas interestaduais.”*

*Depois de examinar os demonstrativos elaborados pela Autuante e verificar que, além de ter utilizado na elaboração o que determina a Cláusula Primeira do referido Termo de Acordo, explicita e colaciona aos autos planilhas analíticas identificando a origem dos dados na escrita fiscal do Autuado, entendo que, ao contrário do que alega a defesa, resta claramente identificado nos autos de forma inequívoca a composição da base de cálculo que gerou o débito apurado na Infração 01. Por outro lado, o Impugnante apesar de apresentar planilhas discordando da autuação, não apontou de forma inequívoca a origem das divergências supostamente apuradas.*

*Nestes termos, considerando a explanação da Autuante para o cálculo do “% RED BC”, acolho as alterações por ela levadas à efeito, ao considerar os recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo mediante Denúncia Espontânea, consoante demonstrativos de apuração acostados às fls. 1121 a 1164, que reduziu o valor da exigência nos meses de junho de 2009 - R\$35.583,49, fl. 1131 e de abril/2011 - R\$0,00, fl. 1151 e maio/2011 - R\$216,29, reduzindo o total da Infração 01 para R\$104.740,12, conforme demonstrativo abaixo (...)*

Inerente às infrações 2 e 3, as quais cuidam da aplicação de multa percentual sobre o imposto que

deveria ter sido pago por antecipação tributária e com saída posterior tributada normalmente, a JJF concluiu que:

[...]

*Depois de compulsar os elementos que compõem o contraditório em torno dessas duas infrações, constato que não assiste razão ao defendente em relação aos produtos que indicou à fl. 728, que estão fora do Protocolo, conforme asseverou a autuante, somente o Cloreto de Benzalconio deu entrada como NCM 2923.90.9 e consta no Anexo do Protocolo no item 25.26 e os demais itens citados não constam do demonstrativo de apuração.*

*Os produtos Wonderbond e Hipoclorito de Cálcio somente constam no levantamento fiscal as operações com em que os produtos foram recebidos nos CFOPs 2.102, 2.152 e 2.911, inexistindo no levantamento qualquer operação com CFOP 2.403.*

*Verifico também, ao compulsar os demonstrativos de apuração, que assiste razão ao autuante em relação às operações com Comodato, Pesagem e Telecomunicações, eis que não identifiquei qualquer operação com os CFOPs citados pelo Autuado, bem como não constam operações com bens destinados ao Ativo Imobilizado.*

*Especificamente no que diz respeito ao produto, Ultranex NP 95, em que pese o levantamento efetuado pela autuante relacionando o percentual das vendas realizadas pelo estabelecimento autuado no período fiscalizado por ramo de atividade dos adquirentes revelando que menos de 30% são destinadas a indústria, fl. 1119, constato que não deve prosperar a alegação do impugnante, haja vista que o produto Ultranex NP 95, na condição de “Preparação Tensoativa”, como especifica os Boletim Técnico do Fabricante, e de acordo com a sua posição na NCM 3402.1300, consta expressamente no item 25.6 (NCM 3402) do Anexo do Protocolo ICMS 106/09, Portanto, sujeito ao regime de Substituição tributária.*

*Entendo que, para análise do enquadramento do produto, cujas operações estejam submetidas ao regime de Substituição Tributária, o determinante é a convergência entre a descrição conjuntamente com sua posição na NCM, do produto “Preparação Tensoativa” - independente do nome comercial adotado - conjuntamente com o produto e a NCM constante da nota fiscal, como ocorrera no presente caso. Não tendo relevância alguma se o produto é utilizado diretamente como material de limpeza, ou se, em etapa ulterior de sua cadeia de utilização sofre qualquer transformação, tanto é assim que consta no referido protocolo expressamente as preparações tensoativas.*

*Ademais, as operações objeto da autuação, ou seja, as aquisições interestaduais realizadas pelo estabelecimento autuado, que opera como atacadista, não se destinam a processo industrial algum, uma vez que não as industrializa e sim comercializa. Portanto, esta operação não está inclusa na Cláusula Segunda que elenca taxativamente as operações em que o Protocolo não se aplica.*

*Descabendo, assim a alegação alinhada pelo defendente de que, consoante exceção prevista no inciso II, da Cláusula segunda, do multicitado protocolo, uma vez que as operações realizadas pelo Autuado de compra e revenda não se constitui emprego em processo produtivo que envolva industrialização do Ultranex NP 95 como matéria prima ou produto intermediário. Ademais, claramente se constata de seu teor que o Protocolo não faz referência a operações subsequentes.*

*Não obstante a tentativa de busca da verdade material com a realização de diligência para que o Impugnante comprovasse, de forma inequívoca, que os adquirentes utilizaram as mercadorias em seus processos produtivos com insumo, o Defendente não logrou êxito, haja vista que apresentou, tão-somente, uma planilha listando o CNPJ e a identificação dos supostos estabelecimentos que utilizaram os produtos como insumo, sem, contudo, comprovar que não comercializaram os produtos sem industrializá-los. Portanto, inservível para elidir a acusação fiscal.*

*No que concerne a decisão exarada pela 6ª JJF no Acórdão JJF Nº 0073-06/14, em que pese a similitude da matéria, se trata de decisão que não se constitui entendimento assente neste CONSEF e não referendada em segunda Instância.*

*Assim na forma supra expendida concluo pela manutenção das Infrações 02 e 03.*

*Em relação à Infração 03, que teve o valor do débito agravado para R\$352.782,96, depois de efetuada a correção da apropriação da denúncia espontânea para a Infração 01, ante a impossibilidade de majoração do lançamento originalmente realizado nesse Auto de Infração, recomendo à autoridade competente a instauração de novo procedimento fiscal, a salvo da falha apontada, visando cobrar o crédito tributário porventura devido, nos termos do art. 21, do RPAFBA/99, devendo ser considerado na nova ação fiscal, eventuais valores pagos espontaneamente pelo autuado. [...]*

Diante do exposto, a decisão da JJF foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$558.916,61, do que recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 2.731 a 2.749 dos autos, o recorrente aduz voltar a reproduzir sua

tese de defesa para ratificar todos seus pronunciamentos anteriores.

Em seguida, preliminarmente, suscita a nulidade das infrações 1 a 3, visto que a autuante não demonstrou qualquer fórmula que viesse dar lastro aos seus cálculos, diferentemente da autuada, que apresentou o Parecer SEFAZ nº 10.498/2009, que deu suporte à redução da base de cálculo, que vem sendo aplicada desde julho/2009 e que também apresentou e anexou à lide a fórmula original, dirigida pela SEFAZ e que teve a participação dos auditores da CPROC. Assim, diz que anexou ao longo do processo um grande quantitativo de cálculo da redução da base de cálculo com base naquele parecer e igual à fórmula original, do que concluiu que a falta da fórmula deixa imensas dúvidas e incertezas sobre a validade das infrações 1 a 3.

No mérito, requer que todas as razões de defesa sejam consideradas como razões recursais.

Observa que o ICMS que foram geradores das infrações 1 a 3 foram devidamente recolhidos aos cofres do fisco estadual e as multas acessórias estão sendo reclamadas face aos sistemas de antecipação parcial e substituição tributária, cuja exigência, quanto à “ST” prende-se ao fato de o fisco querer sustentar que a empresa vende material de limpeza, enquanto o contribuinte entende que fornece matéria-prima, conforme inúmeras provas já anexadas, inclusive com manuais técnicos e manuais de segurança fornecidos pelos seus fornecedores e outras comprovações.

Anexa diversas notas fiscais emitidas pela BRASKEM e OXITENO, suas fornecedoras, sem destaque da substituição tributária, pois não se tratam material para limpeza, mas de matérias-primas e, como tal, somente podem e são vendidas como matérias-primas e não produtos para limpeza.

Afirma trabalhar com vendas em atacado, com predominâncias das vendas para indústrias de pequeno a médio porte e até para algumas empresas comerciais que fracionam os produtos e fazem novos envasamentos, para direcionar as suas vendas para consumidores. Diz que estes comerciantes atuam no mercado igual a uma pequena indústria.

Informa que adquire o hipoclorito de sódio de 8 a 12 graus, em cuja toxicidade o manuseio somente pode ser feito por pessoas especializadas e que obedeça a todos os padrões de segurança, pois seu manuseio inadequado pode trazer sérios problemas para quem manusear de maneira inadequada, além de trazer danos para o meio ambiente.

A título de exemplo, cita que vende para uma pequena indústria que vende água sanitária que também é classificada como produto de limpeza, ela vai diluir o produto até chegar a 2 graus que em média é o grau da água sanitária.

Diz repetir tal informação, pois, simplesmente, ela traz de modo incontestado que a empresa não trabalha vendendo material para limpeza e sim matérias-primas – dentro da classificação de produtos intermediários.

Repisa a informação da Oxiteno S/A. Indústria e Comércio, fabricante da ULTRANEX NP 95 e uma série de outros produtos de similitude idêntica em toxicidade, de que o produto ULTRANEX NP 95, é uma PREPARAÇÃO TENSOATIVA, classificada na NCM 3402.13.00, que utiliza o código nº 3082 da ONU – Sistema das Nações Unidas, que caracteriza produto de risco, logo, não é material de limpeza, como faz crer a autuante quando incluiu nos seus demonstrativos.

O recorrente salienta que o Boletim Técnico também relaciona as aplicações dos produtos da linha ULTRANEX NP em diversos segmentos, quais sejam: agroquímico, couro, detergentes, papel e celulose, petróleo, polímero, têxtil, tintas e vernizes, tratamento de metais.

Defende que, tratando de uma MATÉRIA-PRIMA da indústria de *Home&PersonalCare*, sendo que uma de suas diversas aplicações se dá no segmento de detergentes. Não se trata, pois, de *material de limpeza*, mas sim de uma MATÉRIA-PRIMA QUE PODE SER UTILIZADA NA FABRICAÇÃO DE INÚMEROS PRODUTOS, *inclusive* de materiais de limpeza.

Assim, a matéria-prima deve passar, obrigatoriamente, por um processo de industrialização antes de se tornar *material de limpeza*, não sendo possível usar o ULTRANEX NP 95, como material de

limpeza, diferentemente dos demais produtos que estão relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 106/2009, aos quais se aplica a substituição tributária, tais como: água sanitária; alvejante; sabões em barra; sabões ou detergentes em pó; pomadas e cremes para calçados ou para couro; goma para passar roupa; inseticidas; desinfetantes; esponjas para limpeza; amaciante; tira-manchas; neutralizador de odor; sacos de lixo; vassouras; panos de prato e flanelas; álcool etílico para limpeza; produtos para limpeza pesada; etc.

Registra que o Protocolo ICMS 106/2009 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza. E, observando o Anexo Único do Protocolo, percebe-se que a maioria dos produtos ali relacionados são de fato materiais de limpeza.

Porém, isso não ocorre com relação à posição 3402, que compreende, além de *“preparações para lavagem”*; e as *“preparações para limpeza ou desgorduramento”*.

Destaca que as “PREPARAÇÕES TENSOATIVAS PROPRIAMENTE DITAS” (que é o caso do produto em questão), assim descritas nas NESH, compreendem, especialmente:

1. As misturas entre si de agentes de superfície do grupo I, acima: misturas dos sulforricinatos com alquilnaftalenos sulfonados ou com álcoois graxos (gordos\*) sulfatados, por exemplo.
2. As soluções ou dispersões de agentes de superfície do grupo I, acima, num solvente orgânico: solução de um álcool graxo (gordo) sulfatado em cicloexanol ou em tetraidronaftaleno, por exemplo.
3. As outras misturas à base de um agente de superfície do grupo I acima: por exemplo, as que contenham certa proporção de sabão, tais como o sulfonato de alquilbenzeno com o estearato de sódio.
4. As soluções ou dispersões de sabões em alguns solventes orgânicos, tais como o cicloexanol. (As soluções de sabão em água, adicionadas, às vezes, de pequenas quantidades (que, em geral, não ultrapassam 5%) de álcool ou de glicerol, são sabões líquidos da posição 34.01).

Afirma que as preparações tensoativas são utilizadas, pela sua ação de limpar, de molhar, de emulsificar ou dispersar, em numerosas aplicações industriais, tais como:

1. Agentes detergentes para a indústria têxtil, servindo para eliminar gorduras ou sujidades durante a fabricação ou acabamento de têxteis.
2. Agentes molhantes, emulsificantes, adjuvantes de apisoamento e de avivamento na indústria têxtil.
3. Agentes de reidratação (para couros e peles em bruto), agentes de desgorduramento, molhantes para tingimento, agentes para uniformizar ou dar tonalidades às peles, couros ou peleterias (peles com pêlos\*).
4. Matérias de base das preparações para lavagem descritas no grupo B seguinte (por exemplo: preparações tensoativas aniônicas que podem conter quer como resíduos, quer como componentes adicionados intencionalmente, quantidades significativas de sulfato de sódio ou de outros sais minerais do gênero dos que resultam do processo de fabricação do agente de superfície).
5. Agentes de dispersão para a indústria do papel ou da borracha sintética.
6. Produtos de flotação na indústria de mineração.
7. Agentes emulsificantes para a preparação de produtos farmacêuticos ou de cosméticos.

O recorrente alega que este grupo não compreende os produtos e preparações tensoativos em que o componente ativo é constituído parcial ou inteiramente por agentes orgânicos tensoativos de síntese (que podem ser associados a sabão em qualquer proporção), apresentados na forma de líquido ou de creme e acondicionados para venda a retalho (posição 34.01).

Diz não ser difícil notar a diferença abissal entre os materiais de limpeza relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 106/2009 e as preparações tensoativas propriamente ditas, onde se insere o produto UNTRANEX NP 95.

Diante do exposto, entende o recorrente restar claro que o Protocolo ICMS 106/2009 não se aplica ao produto recebido pela autuada e que, portanto, não há que se falar em substituição tributária na operação em questão.

Ainda assim, segundo o apelante, o Auto de Infração no que se refere a este produto é improcedente, tendo em vista a exceção prevista na Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 106/2009, *in verbis*:

*“Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:*

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

Repete ser o produto uma matéria-prima da indústria de *Home&PersonalCare*, logo, o produto sofrerá, será empregado em um processo de industrialização, enquadrando-se, pois, na exceção prevista pelo Protocolo ICMS 106/2009.

Na hipótese de se alegar que a exceção não seria aplicável no presente processo, visto que a autuada é empresa “atacadista de produtos químicos” e não um “estabelecimento industrial”, o recorrente sustenta que os destinos das mercadorias serão necessariamente para utilização como matéria-prima em um processo de industrialização e/ou para comercialização com passagem de transformação com diluição e envasamento, do que diz ter anexado a sua defesa maiores entendimentos sobre os produtos que comercializa, suas principais características físicas, químicas, aplicação, utilização e ficha de informações de segurança de produtos químicos, com equivalência com o produto acima referido e de todos os produtos listados pela autuante.

Destaca a posição em decisão da 6ª JF, através do Acórdão nº 0073-06/14, que reconheceu o produto ULTRANEX NP 95 como produto intermediário.

Pede a desconsideração das infrações em contestação, face, sobretudo, ao sentimento isonômico que deve perdurar com o advento do ANEXO 1 na sua mais recente redação, do que cita relação de produtos que saíram da substituição tributária baseado no Protocolo 106/09 – Material de limpeza, dentre os quais “34021300 – Outros Agentes Orgânicos (Ultrane NP 95)”.

Informa que, a partir de 16.08.11, celebrou com a SEFAZ o Regime Especial nº 17598/2011, a saber:

*EMENTA. ICMS. Regime Especial. Decreto 7.799/2000. Dispensa da retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nos recebimentos de mercadorias enquadradas na ST. Pelo Deferimento.*

Diz que os lançamentos a partir da data da celebração do Regime Especial estão prejudicados e que não identificou no julgamento da 3ª JF nenhuma referência ao Regime Especial, o qual nada alterou no conjunto dos valores reclamados nas multas referentes à ST, do que solicita revisão.

Cita considerações postas na Decisão recorrida, inerentes à infração 1, no sentido de que não houve por parte da recorrente nenhum confronto de grandezas distintas. Diz que os valores das Denúncias Espontâneas não consideradas pela autuante no momento da autuação é resultado do conflito de percentuais encontrados pela autuante e os encontrados pela autuada. Afirma que a falta da fórmula utilizada pela autuante certamente levou a essas distorções.

Sustenta que trouxe a fórmula que vem empregando desde o advento do Parecer nº 10498/09, datado de 19.06.09, o qual foi subscrito pela própria SEFAZ quando o elaborou e forneceu à autuada, cabendo à Câmara Julgadora do CONSEF dirimir as dúvidas sobre com quem está a veracidade dos números cobrados e defendidos.

Por fim, requer a nulidade das infrações 1 a 3 do Auto de Infração e, caso ultrapassada, a realização de perícia técnica para dirimir as dúvidas se os produtos vendidos são ou não matérias-primas, ou se decidir por diligência que seja realizada por fiscal estranho ao feito. Caso ultrapassada, requer

a improcedência das ditas infrações. Ainda, requer a aplicação do art. 158 do RPAF para que as multas de obrigações acessórias venham a ser reduzidas ou canceladas pela Câmara do CONSEF, visto que as infrações 1, 2 e 3 apontadas, não tiveram dolo, fraude e nem simulação, tendo havido o recolhimento normal do ICMS em todas as operações que motivaram o lançamento de ofício.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo parcialmente do débito original exigido na infração 1, de R\$284.926,16 para julgá-la procedente em parte no valor de R\$104.740,12. Já o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte é no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, no que tange às infrações 1 a 3, do lançamento de ofício.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação em relação à infração 1, pela qual se exige a multa de 60% sobre o ICMS antecipação parcial que deixou de ser paga.

Há de registrar que o sujeito passivo em sua impugnação alegou que no levantamento fiscal não se considerou os Certificados de Créditos utilizados no pagamento de três Denúncias Espontâneas, conforme cópias às fls. 781, 791 e 798 dos autos, tendo a autuante acolhido a alegação de defesa e reformado o levantamento original para considerar os recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo, mediante Denúncia Espontânea, o que reduziu o valor da multa exigida nos meses de: junho/2009 de R\$89.919,49 para R\$35.583,49 (fl. 1.131); de abril/2011 de R\$59.233,87 para R\$0,00 (fl. 1.151) e maio / 2011 de R\$66.996,26 para R\$216,29, remanescendo a infração 1 no valor de R\$104.740,12, consoante demonstrativos às fls. 1.121 a 1.164 dos autos.

Assim, em decorrência das provas apresentadas nas razões de defesa, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Inerente ao Recurso Voluntário, inicialmente, o recorrente suscita a nulidade das infrações 1 a 3, sob a alegação de que a autuante não demonstrou qualquer fórmula que viesse dar lastro aos seus cálculos, diferentemente da autuada, que apresentou o Parecer SEFAZ nº 10.498/2009, que deu suporte à redução da base de cálculo, que vem sendo aplicada desde julho/2009 e que também apresentou e anexou à lide a fórmula original, dirigida pela SEFAZ e que teve a participação dos auditores da CPROC.

Assim, diz que anexou ao longo do processo um grande quantitativo de cálculo da redução da base de cálculo com base naquele parecer e igual à fórmula original, do que concluiu que a falta da fórmula deixa imensas dúvidas e incertezas sobre a validade das infrações 1 a 3.

Inicialmente, há de registrar que o Parecer SEFAZ nº 10.498/09, às fls. 2.762/2.764 dos autos, reporta-se tão-somente à antecipação parcial e, em consequência, vincula-se apenas à infração 1. Logo, inexistindo qualquer identidade do objeto das exações 2 e 3, as quais se referem a multa percentual sobre imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, relativa às mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, conforme demonstrativos nos autos claros e inteligíveis.

Por sua vez, conforme consta dos autos, ocorreram diversas diligências, dentre as quais, em relação à infração 1, para elaborar planilha analítica específica identificando todas as Denúncias Espontâneas e indicar de forma clara a origem de todos os dados utilizados no “Demonstrativo Sintético de Redução de Base de Cálculo de Antecipação Parcial”, fls. 126 a 128, identificando a correspondente folha do PAF, explicitando a composição das operações que compõem os valores indicados na coluna “Alíquota 0%”, tanto nas Saídas, como nas Entradas.

Em atendimento ao determinado, a autuante emitiu relatório às fls. 1.308 a 1.341, anexando demonstrativos e planilhas às fls. 1.342 a 2.157 dos autos, cujo conteúdo também foi inserido em mídia eletrônica (fls. 2.158), cujos papéis de trabalho são auto didáticos, os quais vieram a corroborar o valor remanescente da infração 1 de R\$104.740,12, consoante demonstrativos às fls.

1.121 a 1.164 dos autos, tendo o recorrente, naquela oportunidade, obtido o prazo de 30 dias para se manifestar, no qual o fez, consoante documentos às fls. 2.218 a 2.226 dos autos, porém reiterando literalmente as mesmas razões de defesa e apresentando, às fls. 2.227 a 2.257, cópias das mesmas planilhas já anexadas por ele aos autos, assim como relatório mensal “Moraes de Castro – Documentos de Entrada X”, às fls. 2.258 a 2.675 dos autos, sem qualquer totalização, indicação de fonte, assinaturas ou quaisquer referências da identificação de sua origem.

Diante destas considerações, corroboro com a Decisão da JF no sentido de que nos demonstrativos fiscais foram observadas as determinações da cláusula primeira do Parecer SEFAZ nº 10.498/09, recepcionadas no Termo de Acordo firmado entre a SEFAZ e o próprio sujeito passivo (fls. 2.762 / 2.766), conforme espelham as planilhas analíticas às fls. 1.121 a 1.164 dos autos, cujos dados foram colhidos na escrita fiscal do contribuinte, o que explica a composição da base de cálculo que gerou o débito apurado na infração 1.

Em consequência, concluo que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, apresentando-se inteiramente compreensível, claro e preciso quanto aos fatos, base de cálculo e valor devido, razão de rejeitar a preliminar de nulidade das infrações 1 a 3.

No tocante à pretensão do recorrente de realização de perícia ou diligência para dirimir as dúvidas se os produtos vendidos, relativos às infrações 2 e 3, são ou não matérias-primas, deixo de acatá-la tendo em vista que o sujeito passivo trata-se de estabelecimento atacadista e não industrial, cuja hipótese legal para ocorrência do fato gerador da obrigação do ICMS-ST se verifica de fato, nos termos previstos nas cláusulas primeira e segunda do Protocolo ICMS 106/09, sendo irrelevante para a solução da lide, relativa à substituição tributária nas operações interestaduais de aquisições pelo recorrente, fatos supervenientes inerentes às suas vendas, dos quais o próprio contribuinte não poderia antever, à época dos fatos geradores, restando-lhe efetivar a antecipação tributária quando das entradas das mercadorias e, se confirmada vendas à indústria, proceder aos ajustes legais necessários ao caso.

Quanto à alegação recursal de que o ICMS foi devidamente recolhido quando das saídas, torna-se inócua, eis que a multa aplicada é justamente em razão da previsão legal nesta hipótese, contida no art. 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, que estabelece, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, ou seja, a multa de 60% do valor do imposto quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares.

Inerente à alegação recursal de que a exigência, quanto à “ST”, prende-se ao fato de o fisco querer sustentar que a empresa vende material de limpeza, enquanto o contribuinte entende que fornece matéria-prima, conforme inúmeras provas já anexadas, inclusive com manuais técnicos e de segurança obtidos dos seus fornecedores e outras comprovações, vislumbro que tal argumento também não exime o sujeito passivo (responsável solidário, já que o remetente não é cadastrado como contribuinte ST), em vista de sua condição de adquirente atacadista e não industrial.

Ademais, conforme já dito, torna-se irrelevante para cumprimento de sua obrigação de recolher a antecipação do ICMS, cujo fato gerador ocorre na entrada do seu estabelecimento, se suas vendas ocorrerão para estabelecimentos industriais, cujos eventos o próprio contribuinte não poderá antever, pois se trata de fato superveniente, futuro e incerto.

Registre-se, ainda, que a exclusão do recolhimento do imposto na hipótese de as mercadorias destinarem-se a estabelecimentos industriais, conforme previsto no inciso II da cláusula segunda do Protocolo ICMS 106/09, restringe-se à aquisição de mercadorias para **emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem**, o que já demonstra não caber neste momento e muito menos ser o caso das operações, ora em



análise.

Quanto à alegação recursal de que as notas fiscais da BRASKEM e OXITENO, suas fornecedoras de HIPO-HIPOCLORITO DE SÓDIO e de ULTRANEX NP 95, *foram emitidas sem destaque da substituição tributária, pois não se tratam material para limpeza, mas de matérias-primas e, como tal, somente podem e são vendidas como matérias-primas e não produtos para limpeza*, há de registrar que:

1º) como já visto, tal alegação já foi ultrapassada, especialmente pela condição de atacadista do adquirente, cujas vendas subsequentes tratam-se de fato futuro e incerto; como também de que, mesmo que se tratasse a adquirente de indústria, ainda assim só haveria previsão legal para não retenção do ICMS-ST quando tais materiais fossem empregados no processo de industrialização;

2º) a razão dos ditos fornecedores não realizarem a retenção do ICMS-ST não implica na conclusão de que tais materiais não se tratam de produto de limpeza, como quer fazer crer o apelante, mas, sim, especialmente a OXITENO (SP), em decorrência de tal empresa não estar cadastrada como contribuinte “Substituto Tributário” no Estado da Bahia, fato este que divide a sua responsabilidade tributária com o contribuinte adquirente estabelecido no Estado da Bahia, por força do art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, conforme texto a seguir:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*[...]*

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

3º) Tal conclusão ainda é corroborada pela própria afirmação recursal de que *o produto ULTRANEX NP 95, é uma PREPARAÇÃO TENSOATIVA, classificada na NCM 3402.13.00*, cuja especificação consta de todos as edições do Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09, o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações com material de limpeza, assim como do item 39 do Anexo 88 do RICMS/97, vigente à época, o que vem a comprovar se tratar de material de limpeza e que a exceção prevista no inciso II da cláusula segunda do Protocolo, restringe-se à aquisição de mercadorias apenas para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o que não é o caso em análise, pois a adquirente é uma empresa atacadista.

4º) O mesmo se sucede com relação ao produto HIPO-HIPOCLORITO DE SÓDIO, NCM 2828.90.11, constante do Anexo Único do referido Protocolo, cuja única operação de aquisição e objeto da exação 2 diz respeito à Nota Fiscal nº 599, emitida em 21/12/2010 pela Ducloro Comércio Ltda (ES), cuja operações da BRASKEM, conforme notas fiscais às fls. 2.752 a 2.758 dos autos, não fazem parte do levantamento fiscal e, como tal, não cabe qualquer pronunciamento.

Em relação à alegação do recorrente de que pratica vendas em atacado, com predominâncias das vendas para indústrias de pequeno a médio porte e até para algumas empresas comerciais que fracionam os produtos e fazem novos envasamentos, para direcionar as suas vendas para consumidores, cujos comerciantes atuam no mercado igual a uma pequena indústria, há de ressaltar que já foi objeto de análise, se tratam de operações supervenientes ao fato gerador da antecipação do ICMS, restando ao contribuinte, no caso de vendas subsequentes como insumos aplicados em processo industrial de seus clientes, proceder aos ditames legais necessários aos ajustes apropriados ao caso concreto, porém nunca se eximir de recolher o ICMS antecipado, cujo fato gerador é a entrada no estabelecimento, o qual difere do fato gerador das suas vendas.

No tocante à alegada Decisão da 6ª JF, através do Acórdão nº 0073-06/14, que reconheceu o produto ULTRANEX NP 95 como produto intermediário, verifica-se tratar de uma decisão de primeira instância, na qual não houve análise do colegiado de segundo grau, inexistindo qualquer vínculo com as demais decisões, em que pese tratar do mesmo contribuinte.

Em relação à pretensão do recorrente para aplicar tratamento isonômico que excluiu do ANEXO 1 do Protocolo ICMS 106/09, na sua mais recente redação, produtos da substituição tributária, dentre os

quais “34021300 – Outros Agentes Orgânicos (Ultranex NP 95)”, devo ressaltar que, apesar de não constatar tal exclusão, este fato só serviria para corroborar com o entendimento da sujeição passiva de tal produto quanto ao fato gerador, ora discutido, pois só haverá de se excluir o que estava incluso, cabendo a aplicação da legislação vigente à época dos fatos, consoante art. 144 do CTN, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Quanto ao fato de que, a partir de 16.08.11, celebrou com a SEFAZ Regime Especial nº 17598/2011 (fl. 1.312), pelo qual “*Dispensa da retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nos recebimentos de mercadorias enquadradas na ST*”, verifico que a alegação restou comprovada, pois, efetivamente, foi sacramentado tal propósito, o que enseja a desoneração do sujeito passivo relativo às exigências de setembro a dezembro de 2011 inerentes às infrações 2 e 3, pelo fato de no citado Regime Especial prevê a não retenção do ICMS-ST pelo recorrente.

Em consequência, a infração 2 remanesce o valor de R\$145.352,93 e a exação 3, o valor de R\$189.024,85, após as exclusões das multas relativas aos meses de setembro a dezembro de 2011.

Referente ao pedido para redução ou cancelamento das multas de obrigações acessórias, nos termos do art. 158 do RPAF, visto que as infrações 1, 2 e 3 apontadas, não tiveram dolo, fraude e nem simulação, tendo havido o recolhimento normal do ICMS em todas as operações que motivaram o lançamento de ofício, não há como acolhê-lo, pois, tais multas são por descumprimento de obrigação tributária principal, cuja competência para redução ou cancelamento não nos compete.

Por fim, inerente a pretensão do recorrente para que todas as razões de defesa sejam consideradas como razões recursais, do mesmo modo, faço minhas palavras todas considerações constantes da Decisão recorrida, aqui não consignadas, em relação aos demais temas acaso não abordado em decorrência de tal pretensão recursal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar as infrações 2 e 3 Procedentes em Parte, nos valores remanescentes de R\$145.352,93 e R\$189.024,85, respectivamente, após as exclusões das multas relativas aos meses de setembro a dezembro de 2011.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário – Redução da multa)**

Em que pese o brilhantismo do voto relatado, peço vênica para divergir do i. Relator no pertinente a natureza da multa aplicada às infrações imputadas ao contribuinte, bem como sua redução.

Conforme descrição das próprias infrações, a multa recai sobre parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, mas que foi devidamente tributada e registrada na escrita fiscal na saída.

Ora, inquestionável que estamos a lidar com uma mora no pagamento do imposto, que teve o seu recolhimento tributado normalmente em saída posterior. Assim, indubitável que não se trata de falta de pagamento do imposto (logo, não estamos diante de uma obrigação principal), muito menos em não realização da obrigação, mas sim num atraso no cumprimento da obrigação tributária.

E, assim sendo, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, ultrapassando a problemática da natureza da multa em questão, posicionou-se em Parecer exarado em outro processo administrativo fiscal (A.I. Nº 268921.0005/16-5), no sentido de que o pagamento posterior, antes de iniciada uma ação fiscal, caracterizaria uma “denúnciação espontânea”, eis que o tributo foi pago normalmente na saída da mercadoria.

Nestes termos, ao meu sentir, não restam dúvidas de que tal fato deve ser considerado como descumprimento de obrigação acessória, sendo cabível a aplicação da redução da penalidade, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como art. 158 do RPAF/99, uma vez que a empresa recorrente não incorreu em fraude nem prejuízo ao Erário, já que o imposto foi pago.

Art. 42. (...)

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

Assim, vislumbrando o caráter pedagógico da penalidade aplicada (no caso, a mora no cumprimento da obrigação), entendo pela redução da multa aplicada em 50% do valor autuado em relação às infrações 1, 2 e 3.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298578.0001/14-9**, lavrado contra **MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.031,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$439.117,90**, prevista no inciso II, “d”, §1º da mesma Lei e artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Redução da Multa) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Elde Santos Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário – Redução da Multa) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário – Redução da Multa)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. PGE/PROFIS