

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0008/14-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. [JOHNSON DIVERSEY BRASIL LTDA.]  
**RECORRIDOS** - DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. [JOHNSON DIVERSEY BRASIL LTDA.] e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0199-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/10/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0257-12/18

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESTINADAS A CONTRIBUINTES SITUADOS NO ESTADO DA BAHIA. **a)** 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). Infração parcialmente caracterizada. **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. Item subsistente. **c)** RETENÇÃO DO IMPOSTO A MENOR. Infração reduzida, em face adoção do MVA prevista no Anexo 1 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia. Infração subsistente em parte. **d)** FALTA DE RECOLHIMENTO. O ICMS-ST foi recolhido regularmente através de GNRE. Infração insubsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 1ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0199-01/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 298624.0008/14-1, lavrado em 06/11/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.113.299,28, relativos a quatro infrações distintas, descritas a seguir.

*INFRAÇÃO 1 - 08.36.03. Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$233.701,65, acrescido da multa de 60%.*

*INFRAÇÃO 2 - 08.36.03. Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Refere-se a falta de retenção do diferencial de alíquota. Valor R\$404.202,97, acrescido multa 60%.*

*INFRAÇÃO 3 - 08.36.01. Procedeu a retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$472.575,53, acrescido da multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 4 - 08.36.02. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subsequentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de abril, maio, julho/setembro, novembro/dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$2.819,13, acrescido da multa de 150%.*

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 26/10/2016 (fls. 547 a 562) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*Cumpra 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 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 alegação de que não é responsável como substituto tributário, nos termos do Protocolo ICMS nº 106/09 para o pagamento do ICMS antecipado ou do respectivo diferencial de alíquotas, é questão a ser discutida no âmbito meritório, no caso em concreto, de acordo com as provas colacionadas aos autos.*

*Certo é que a Cláusula primeira do Protocolo ICMS 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 nulidade, 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 acordo 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.*

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

*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. 159, do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Ultrapassadas as questões preliminares, adentro no mérito da lide.*

*A infração 1 trata da falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, 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\$233.701,65.*

*Na infração 2, a acusação é que o autuado deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, 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\$404.202,97.*

*O Auditor Fiscal elabora demonstrativos, acostando-os aos autos, discriminando as operações de vendas interestaduais, em relação à infração 1 (fls. 10/41) e em relação à infração 2 (fls. 43/58).*

*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 ocorrera 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 (DOCs 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 subseqüentes".*

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

*"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, indústrias, açougues, pisos, hortifrutigranjeiros, etc., entendo que laborou em acerto a fiscalização, excluindo tão apenas as operações destinadas a BIMBO FABRICAÇÃO E COMÉRCIO ATACADISTA DE PÃES E BOLOS, posto que sua atividade é de fabricação e comércio de pães e bolos. Dentro da lógica das atividades exploradas, imaginado pelos fiscais, as aquisições de produtos de limpeza deveria ser destinadas para limpeza. O 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 vendas de diversos produtos, inclusive materiais de limpeza. A exclusão das operações da BIMBO FABRICAÇÃO E COMÉRCIO ATACADISTA DE PÃES E BOLOS importou redução da presente autuação em R\$827,24.*

*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. 328/347) 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, descaracteriza 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 revendidas 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 conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, valem as mesmas considerações supra referidas, um 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 1 (fl. 240), com a exclusão das operações destinadas a BIMBO (R\$827,24). admitida pelos próprios autuados, mas, mantidas no somatório da infração 1 (como se fora o ICMS-ST da diferença de alíquotas), o que não se fundamenta, nem é razoável.

Posto isso, resta caracterizada parcialmente infração 1, no valor de R\$232.814,41 (conforme o demonstrativo abaixo) e integralmente a infração 2, no valor de R\$404.202,97.

<b>DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 1</b>		
<b>OCORRÊNCIA</b>	<b>VLR. LANÇADO</b>	<b>VLR. JULGADO</b>
JAN/13	25.163,40	25.046,41
FEV/13	17.877,67	17.867,74
MAR/13	19.105,46	19.010,87
ABR/13	23.087,16	23.087,16
MAI/13	15.535,36	15.497,74
JUN/13	14.741,85	14.685,71
JUL/13	18.199,65	18.166,03
AGO/13	19.896,10	19.720,93
SET/13	20.263,09	20.263,09
OUT/13	19.618,86	19.443,69
NOV/13	18.940,76	18.873,80
DEZ/13	21.272,29	21.151,24
<b>TOTAL</b>	<b>233.701,65</b>	<b>232.814,41</b>

DEMONSTRATIVO CRIADO ATRAVÉS DO CD

A infração 3 acusa o sujeito passivo de ter procedido a retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O autuado pede a nulidade do lançamento, tendo em vista a adoção pelo Fisco de MVA incorreta.

Os Auditores Fiscais elaboraram demonstrativo de débito (fls. 60/89), que totalizou R\$472.575,53. Admitem que consignaram o MVA - margem de valor agregado de forma equivocada. A partir de 01.01.2013, a MVA nas operações com substituição tributária do Protocolo ICMS 106/09 passou a ser estabelecida no Anexo 1 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia.

A redução dos valores inicialmente exigidos não é causa de nulidade dos autos, como já decidido preliminarmente. A infração foi corretamente modificada reduzindo a exigência de R\$472.575,53 para R\$145.151,12, conforme demonstrativos de fls. 276/300, conforme o quadro abaixo transcrito e encartado no CD anexo (fl.308).

MÊS/ANO	VLR. LANÇADO	VLR. DEVIDO
JAN/2011	55.323,08	19.703,68
FEV/2011	37.461,99	7.813,02
MAR/2011	27.676,41	8.650,04
ABR/2011	64.568,12	22.992,84
MAI/2011	20.585,41	7.908,35
JUN/2011	52.755,53	12.448,37
JUL/2011	24.437,88	6.812,34
AGO/2011	47.395,27	14.048,01
SET/2011	43.133,04	13.833,90
OUT/2011	23.637,32	5.817,71
NOV/2011	35.492,86	12.808,52
DEZ/2011	40.108,62	12.314,34
<b>TOTAL</b>	<b>472.575,53</b>	<b>145.151,12</b>

DEMONSTRATIVO CRIADO ATRAVÉS DO CD

Caracterizada parcialmente a infração 3, no valor de R\$145.151,12,

A infração 4 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributário, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Os Auditores elaboraram demonstrativo de débito (fls. 92/138), no total de R\$2.819,13.

Nas razões, o autuado explica que possui inscrição na condição de substituto para a remessa das mercadorias sujeitas ao Protocolo ICMS 106/09, cujos recolhimento das operações faz com a utilização de GNRE.

Verifico que foram anexados aos autos, demonstrativo discriminando as operação de devolução, objeto da exigência, além dos respectivos comprovantes de pagamentos (fls. 207/214). Os próprios fiscais, na Informação Fiscal, admitiram a regularidade do comportamento do contribuinte, nessa questão. Diante de tais pressupostos, a infração 4 não subsiste.

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, ressaltando-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. Assim, o débito remanescente da autuação é o seguinte:

INF.	RESULTADO	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	233.701,65	232.814,41	60%
02	PROCEDENTE	404.202,97	404.202,97	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	472.575,53	145.151,12	60%
04	IMPROCEDENTE	2.819,13	0,00	-----
<b>TOTAL</b>		<b>1.113.299,28</b>	<b>782.168,50</b>	

...

A 1ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 574 a

600, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

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

Preliminarmente, alega nulidade da autuação ao fundamento de que foi baseada em presunção, bem como alega ilegitimidade passiva para figurar como substituta tributária.

Afirma que o Auto de Infração foi lavrado com base na presunção de que as operações objeto de questionamentos pela fiscalização estariam enquadradas no Protocolo ICMS 106/09, e que a Recorrente teria deixado de observar o quanto estabelecido pelo referido diploma. Alega que o entendimento que orientou o acórdão recorrido não merece prosperar uma vez que apenas reitera as mesmas presunções adotadas no lançamento para concluir que as operações praticadas pela Recorrente estariam abarcadas pela substituição tributária, de modo que seria ela a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido ou do respectivo diferencial de alíquota, quando aplicável, em relação às operações subsequentes destinadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Argumenta, contudo, que, conforme já salientado, realiza operações em relação às quais não se aplica o Protocolo ICMS 106/2009, dentre elas, operações que envolvem a remessa de produtos destinados a estabelecimentos industriais, localizados no Estado da Bahia, para emprego em seu processo produtivo. Assim, havendo operações que, na realidade, são exceções ao Protocolo ICMS 106/2009, não há como atribuir à Recorrente a responsabilidade por substituição tributária em relação às mesmas, sob pena de ilegitimidade passiva. Nesses casos, não há dúvida de que a sujeição passiva cabe ao estabelecimento destinatário e não ao remetente.

Acrescenta ainda que colacionou provas que demonstram o correto enquadramento de suas operações na exceção prevista no Protocolo em referência. Contudo, além de o presente lançamento carecer de provas que demonstrem a sua sujeição passiva, as provas acostadas junto à Defesa foram desconsideradas pelo acórdão recorrido, que houve por bem manter o lançamento sob a única justificativa de que ele se lastreia em efetivo suporte legal.

Dessa forma, conclui ser evidente a presunção adotada no lançamento ora combatido e repisada pelo acórdão recorrido, restando clara a necessidade de declaração de sua nulidade, uma vez que a manutenção de lançamento com base em presunção afronta o princípio da estrita legalidade. Explicita que tal se afirma porque o Fisco, enquanto aplicador da lei, não pode presumir a ocorrência do fato descrito como motivador da autuação, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e exige a verificação de sua ocorrência efetiva, correndo o risco de, se assim não proceder, violar as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), cujo texto reproduz.

Argumenta que não é necessário muito esforço para se chegar à conclusão de que “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” não significa presumir a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ignorando a realidade dos fatos e as provas juntadas pelo contribuinte, tal qual ocorreu no presente caso. Transcreve a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé, em apoio à sua tese.

Assim, entende não haver dúvidas de que o ato de lançamento exige certezas. E a certeza com relação às condutas efetivamente praticadas pelo contribuinte é elemento intrínseco ao lançamento tributário. No entanto, caso as infrações imputadas ao contribuinte se baseiem exclusivamente em presunções, tal qual como ocorre no presente caso, deve ser decretada a nulidade do auto de infração.

Diante do exposto, e considerando que a fiscalização não colacionou qualquer elemento

probatório que evidenciasse e assegurasse a responsabilidade do contribuinte em relação às infrações descritas no lançamento, entende restar clara a necessidade de reforma da decisão recorrida, no sentido de reconhecer que a presente autuação se funda em meras presunções, sendo, portanto, nula de pleno direito.

Destaca que não se pode esquecer que autuações lavradas sem a devida exposição dos elementos fáticos e jurídicos que a ensejaram, implicam negativa de vigência ao comando constitucional do artigo 5º, inciso LV. Ademais, argumenta que, além da expressa previsão constitucional, a legislação do Estado da Bahia também assegura o direito ao contraditório e a ampla defesa do contribuinte, e prevê que, caso esses princípios não sejam respeitados, deve ser decretada a nulidade do auto de infração, conforme art. 18, cujo texto transcreve. Dessa forma, considerando que o presente lançamento não colacionou qualquer elemento que comprove a sujeição passiva da Recorrente por substituição tributária, não resta dúvida de que ele se encontra eivado de nulidade, e deve ser integralmente cancelado.

Ressalta que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (“CONSEF”) já se manifestou no sentido de que, diante da ausência de elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, o auto de infração deve ser declarado nulo. Nesse sentido transcreve ementa de julgado deste Conselho em apoio aos seus argumentos. Assim, e considerando que restou demonstrada a ilegitimidade passiva da Recorrente, assegura não haver dúvidas de que o entendimento aplicado ao caso transcrito também deve ser adotado no presente caso, declarando-se, de pronto, a nulidade do auto de infração em epígrafe.

Não bastasse isso, destaca ainda que o CONSEF já se manifestou no sentido de reconhecer a insubsistência do lançamento relativo a operações não enquadradas como sujeitas ao regime de substituição tributária, por se tratarem de hipótese de ilegitimidade passiva do contribuinte considerado substituto. Transcreve ementa nesse sentido.

Explica que a situação descrita na decisão colacionada em muito se assemelha ao presente caso, uma vez que o lançamento ora combatido se baseou exclusivamente na presunção de sujeição passiva por substituição tributária da Recorrente, tendo sido desconsiderado por completo o fato de que parte das operações por ela praticadas não se sujeita ao regime de substituição tributária, haja vista que se enquadra na exceção do Protocolo ICMS 106/2009. Por isso, tendo em vista a similitude de ambos os casos, entende não restar dúvida de que o entendimento aplicado ao caso transcrito também deve ser aplicado ao presente, cancelando-se integralmente o lançamento em questão, eis que, conforme restou demonstrado, tendo em vista a absoluta ilegitimidade passiva da Recorrente, trata-se de lançamento nulo de pleno direito.

Diante do exposto, requer que seja reformado o acórdão recorrido para reconhecer a nulidade do lançamento, por se pautar em meras presunções e, portanto, violar os princípios do contraditório e ampla defesa, bem como da motivação dos atos administrativos.

Suscita, ainda, a nulidade do acórdão recorrido, por omissão quanto a argumentos e provas essenciais. Explica que, não obstante o acima exposto, o acórdão recorrido ainda padece de evidente vício de nulidade, uma vez que deixou de se manifestar a respeito de pontos e provas importantes apresentados na Defesa, especialmente no que se refere à demonstração de que parte das operações objeto da presente autuação, na realidade, são exceções ao Protocolo ICMS 106/09, por se tratarem de operações destinadas a estabelecimentos industriais, para emprego em seu processo produtivo. Ao desconsiderar argumentos e provas essenciais para a solução do caso, entende que o acórdão recorrido teria afrontado aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Argumenta que não há dúvidas de que toda decisão administrativa que não analisar a matéria apresentada pela parte recorrente e não estiver devidamente fundamentada fere o disposto no artigo 5º, LV, da Carta Magna, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”. Nesse sentido, ressalta que, ainda que o Juiz não seja obrigado

a deferir a realização de toda e qualquer prova pleiteada pelas partes nos autos, podendo dispensar a produção daquelas que entender desnecessárias e se contentar com as que bastem para o seu convencimento, é inegável que a apreciação das provas essenciais ao deslinde do caso é imperativa, em respeito aos princípios constitucionais acima expostos.

No presente caso, afirma que o deslinde da questão passa, essencialmente, pela análise das provas juntadas à Defesa pela Recorrente, não se podendo admitir decisão que não as tenha analisado. Frisa que os documentos desconsiderados, especialmente os contratos com as empresas destinatárias localizadas no Estado da Bahia, são provas essenciais para comprovar que parte das operações não se sujeita ao Protocolo ICMS 106/09, tendo em vista que a remessa das mercadorias se deu com a finalidade de utilização no processo produtivo dos clientes da Recorrente. Contudo, o Julgador, ao analisar o mérito da defesa apresentada, limitou-se a dizer que “as provas tentadas pelo autuado, não cumpriram esse mister”.

Argumenta, todavia, ter restado evidente que não houve uma análise adequada dos argumentos e provas colacionados pela Recorrente, e que, se estes tivessem sido devidamente considerados, outro não seria o entendimento dos julgadores de primeira instância senão a evidente necessidade de cancelamento do auto de infração no que tange a tais operações. Não há dúvida, assegura, de que não se pode manter a decisão recorrida, tendo em vista a sua precariedade, pela ausência de análise de provas essenciais acostadas aos autos, o que implica cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Destaca que, em casos similares ao presente, o CONSEF já se manifestou pela nulidade da decisão proferida. Transcreve ementa de julgado em apoio aos seus argumentos.

Diante do exposto, entende restar demonstrada a flagrante nulidade do acórdão, por ter deixado de apreciar provas e argumentos essenciais ao deslinde do caso, motivo pelo qual é imperioso o conhecimento do presente recurso e a consequente anulação da decisão *a quo*, no que se refere à conclusão exarada para as infrações 01 e 02, determinando-se que seja proferida outra decisão, dessa vez, com a efetiva apreciação dos argumentos e provas apresentados pela Recorrente, em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, defende que as mercadorias objeto das infrações 01 e 02 enquadram-se na exceção ao Protocolo ICMS 106/2009, por destinarem-se ao uso no processo produtivo dos adquirentes. Argumenta que, conforme já salientado no curso dos presentes autos, evidente é a impossibilidade de cobrança à Recorrente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, quanto à retenção e recolhimento do ICMS-ST e diferencial de alíquota de parte das operações enquadradas nos itens 1 e 2 do presente auto de infração. Isso porque, explica, parte das operações realizadas, diferentemente do quanto presumido pela fiscalização, na realidade se enquadram como exceção à aplicação do Protocolo ICMS 106/2009, nos termos da Cláusula Segunda, cujo texto transcreve.

Argumenta que, da análise do referido dispositivo protocolar, é possível concluir que, em relação às operações interestaduais de remessa de produtos de limpeza para o Estado da Bahia, cuja destinação seja o emprego em processo de industrialização do estabelecimento destinatário, não haverá a sujeição das mesmas ao regime de substituição tributária. Explica que tal exceção é aplicável a parte das operações elencadas nos itens 1 e 2 do presente auto de infração, uma vez que alguns dos produtos fornecidos pela Recorrente são utilizados como matéria-prima no processo de industrialização dos estabelecimentos destinatários. Não obstante tal fato, afirma que o lançamento foi mantido na JF, nos termos do acórdão que transcreve.

Afirma que, da leitura do acórdão (trecho destacado), é possível verificar que afastou os argumentos da Recorrente, alegando que os produtos de limpeza remetidos pela Recorrente poderiam ter destinações diversas (revenda ao consumidor final, uso e consumo do estabelecimento destinatário, participação em processo produtivo), porém, que tais destinações deveriam ser provadas. Além disso, considera que não teriam sido atendidas as obrigações acessórias previstas no Protocolo para reconhecimento de tal destinação.



Argumenta, porém, que, ao mesmo tempo em que exige prova de tais destinações, desconsidera, por completo, as provas colacionadas aos autos pela Recorrente, especialmente os contratos firmados com os clientes da Recorrente, que bem demonstram a destinação dada aos produtos comercializados. Por outro lado, utiliza como fundamento para manutenção das referidas infrações, o simples fato de que parte dos clientes da Recorrente exerce negócios que incluem a revenda de produtos de limpeza. Assim, e novamente, com base na presunção de que tais produtos podem ser revendidos por tais estabelecimentos, afasta os argumentos apresentados pela Recorrente. Afirma restar evidente que não houve a apreciação dos argumentos e provas colacionados pela Recorrente em sede de Defesa, razão pela qual pede vênha para repisá-los, conforme adiante.

Antes de tudo, ressalta que, ao contrário do salientado pelo acórdão recorrido, ainda que se considerasse eventual descumprimento de obrigação acessória quanto às informações da nota fiscal, tal fato não teria o condão de alterar a real natureza das operações praticadas pela Recorrente, devendo, com base no princípio da verdade material e contraditório, ser avaliadas as provas colacionadas. Nesse ponto, a despeito dos produtos comercializados pela Recorrente serem produtos de limpeza, afirma que podem ser destinados (i) ao uso e consumo; (ii) à revenda para consumidores finais, ou ainda; (iii) destinados ao uso direto no processo produtivo de um estabelecimento.

Assim, esclarece que parte dos produtos fabricados pela Recorrente e destinados aos estabelecimentos localizados no Estado da Bahia, são utilizados no processo produtivo dessas empresas, com vistas a evitar qualquer tipo de contaminação das mercadorias por ela produzidas, bem como garantir que as mercadorias fabricadas estejam em condições aptas a serem consumidas. Ademais, destaca que o fato de o produto de limpeza não se integrar à mercadoria final produzida não tem o condão de alterar a sua destinação, haja vista que, para que um produto seja considerado como utilizado no processo produtivo, basta que seja utilizado e consumido até a exaustão no processo industrial. Destaca que, a despeito do entendimento proferido pelo acórdão recorrido, esse é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, conforme acórdão, cujo conteúdo reproduz parcialmente.

Diante disso, entende não restar dúvida de que produto intermediário/insumo é aquele que, embora não se integre ao produto final, é consumido integralmente no processo industrial, vez que adquirido para viabilizar a consecução das atividades da empresa. Assim, se tal produto for efetivamente aplicado e consumido na atividade-fim da empresa, ainda que ele não integre o produto final, entende não haver dúvida de que ele participa do processo produtivo da mesma. Ressalta, ainda, que a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia já proferiu decisão reconhecendo a possibilidade de enquadramento de produtos de limpeza como integrantes do processo produtivo de indústrias de bebidas. Nesse sentido, reproduz ementa de julgado da 4ª JF, decisão referendada pela 2ª CJF, cujo acórdão reproduz.

Alega que, demonstrada a possibilidade de enquadramento dos produtos de limpeza como bens utilizados no processo produtivo, notória é a necessidade de reforma do acórdão recorrido para cancelar as operações que se encontram na situação descrita. Nesse ponto, ressalta que as operações objeto da presente autuação, que se encontram na situação descrita, ou seja, cuja destinação se deu para fins de utilização no processo industrial das empresas destinatárias, foram devidamente identificadas pelas planilhas juntadas como Docs. 2 e 3 da Defesa. Ademais, argumenta que não se pode esquecer que tal destinação restou cabalmente comprovada por meio da juntada de contratos de fornecimento celebrados entre a Recorrente e seus clientes, os quais demonstravam o emprego dos produtos por ela fornecidos no processo industrial dos referidos estabelecimentos.

Destaca, ainda, que tais operações se referem à remessa de produtos de limpeza para utilização no processo industrial de empresas: (i) do ramo alimentício, tais como JBS S.A., Dairy Partners Manufacturing Brasil Ltda., Barry Callebaut Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda.); e (ii) do ramo de bebidas, como por exemplo, Brasil Kirin Indústrias de Bebidas S.A., Companhia

de Bebidas das Américas – AMBEV, Cervejaria Kaiser Nordeste S.A., Pepsico do Brasil Ltda. e Cervejaria Petrópolis da Bahia Ltda. Nesses casos, assim como nos precedentes acima colacionados, os produtos de limpeza comercializados são utilizados nos processos produtivos das empresas de alimentos e bebidas, para fins de higienização e sanitização de equipamentos, embalagens, recipientes, etc.

Considerando, portanto, que a principal atividade das empresas acima listadas é a produção e o comércio de alimentos e bebidas, é imprescindível, dentro do seu processo produtivo, a utilização de alguns produtos químicos, entre eles aqueles adquiridos da Recorrente, especialmente para a limpeza de recipientes, tubulação, esteiras, tanques, etc., por onde são escoados e/ou armazenados os produtos de sua fabricação. Argumenta que não há como ignorar que referidos produtos são essenciais para evitar a contaminação dos produtos fabricados, e garantir sua qualidade e adequação para consumo.

Para que não haja qualquer dúvida a respeito do efetivo uso industrial de tais produtos, e da não destinação dos mesmos para revenda ao consumidor final ou uso e consumo do estabelecimento adquirente, como sugerido pelo acórdão recorrido, cita, a título de exemplo, o rótulo de um dos produtos objeto da presente autuação (cuja foto anexa à sua peça recursal), denominado “Divosan Forte”. Explica que, analisando o rótulo desse produto, junto à sua ficha técnica (Doc. 2), é possível verificar que ele se destina à desinfecção em indústrias alimentícias e de bebidas, e que sua utilização é exclusivamente para fins industriais, sendo proibida a venda direta a consumidores finais. Destaca, ainda, que a ficha técnica descreve que, em indústria de bebidas, ele “pode ser utilizado na limpeza por circulação-CIP para desinfecção de tanques, tubulações, carbonatadores, trocadores de calor e enchedoras”. Ou seja, a utilização de tal produto se dá nos exatos termos previstos nos contratos celebrados entre a Recorrente e seus clientes, conforme já destacado em sede de Defesa.

Para chegar à referida conclusão, lembra o que dispõe a cláusula primeira do contrato celebrado entre a Recorrente e a AMBEV (doc. 3 da Defesa). Transcreve o teor da Cláusula Primeira do instrumento contratual, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que, analisando os sistemas da referida indústria, é evidente que se faz necessária a utilização dos produtos químicos em seu processo produtivo, ante à impossibilidade de se lograr êxito no mesmo sem a utilização de produtos para “sanitização”, “lavagem das garrafas” e “lubrificação das esteiras”, os quais são fornecidos pela Recorrente. Ademais, lembra que a aplicação e dosagem de tais produtos é essencial para que os sistemas de produção da empresa estejam em condições adequadas de funcionamento, sendo que, caso sejam desrespeitadas tais condições, o resultado obtido no processo de produção será completamente distinto do pretendido. Em razão disso, a própria ficha técnica indica o modo de sua utilização por empresas que se utilizam do sistema de limpeza denominado CIP. Transcreve trecho da ficha técnica.

Diante disso, assegura não restar qualquer dúvida de que, com o emprego de tal produto no processo industrial da referida empresa, ele é integralmente consumido até a exaustão. A respeito, ressalta dois pontos: (i) o mesmo tipo de fornecimento descrito no contrato acima mencionado se repete nos demais contratos celebrados com outras indústrias de alimentos e bebidas (Doc. 3 da Defesa), os quais têm por objeto o fornecimento de diversos produtos químicos, que participam do processo produtivo das referidas empresas; e (ii) diversos produtos químicos fornecidos pela Recorrente se enquadram na mesma situação do produto denominado “Divosan”.

A título exemplificativo, lista alguns produtos objeto da presente autuação, com sua respectiva função no processo produtivo das empresas adquirentes (uso industrial), cujos rótulos e fichas técnicas encontram-se acostados aos autos (Doc. 3), conforme adiante.

Kompleet: aditivo em soda cáustica 50% e soluções cáusticas ou ácidas, com o objetivo de melhorar a limpeza e inibir o surgimento de incrustações. Recomendado para uso em processos de limpeza por circulação (CIP) de tubulações e tanques, e também para a lavagem de garrafas

em cervejarias, indústrias de bebidas e alimentícias em geral.

Acifoam: detergente ácido destinado à limpeza externa de superfícies, tanques e equipamentos contendo sujidades orgânicas e inorgânicas em indústrias de bebidas e alimentícias, laticínios e frigoríficos. Tal produto é recomendado para desincrustação e limpeza, especialmente para a higienização de enchedoras e esteiras transportadoras;

Dicolube 300: produto concentrado à base de sabão, destinado à limpeza e lubrificação de esteiras transportadoras. É recomendável a realização de limpezas periódicas nas esteiras, a fim de manter a eficiência da linha e evitar a proliferação de microrganismos;

Dicolube 200: produto concentrado à base de sabão, destinado à limpeza e lubrificação de esteiras transportadoras de indústrias de bebidas e alimentícias em geral, a fim de proporcionar um baixo coeficiente de atrito. É recomendável a realização de limpezas periódicas nas esteiras, a fim de manter a eficiência da linha e evitar a proliferação de microrganismos;

Divosan Divoquat Forte: desinfetante à base de quaternário de amônio, para aplicação em diferentes tipos de superfícies encontradas em frigoríficos, abatedouros avícolas, laticínios, indústrias de pescados e indústrias alimentícias e de bebidas em geral;

All Clean: detergente alcalino de alta espuma, recomendado para a limpeza geral manual e de equipamentos e superfícies em indústrias alimentícias, de bebidas e farmacêuticas em geral.

Destaca que todos esses produtos são de “uso industrial”, e sua comercialização a consumidores finais é absolutamente vedada. Dessa forma, entende restar evidente que tais produtos possuem todas as características necessárias para serem enquadrados como produtos intermediários/insumos, consumidos integralmente no processo produtivo das empresas adquirentes, nos termos da decisão paradigma proferida por esse CONSEF. Ademais, menciona que tal raciocínio é o aplicado aos produtos elencados nas planilhas juntadas como Docs. 2 e 3 da Defesa.

Por fim, lembra que o acórdão recorrido foi claro ao reconhecer que os produtos de limpeza podem ser utilizados (i) para revenda ao consumidor final, (ii) com destino ao uso e consumo dos estabelecimentos, e (iii) para fins de participação direta em processo produtivo de estabelecimentos, “com vistas a evitar qualquer tipo de contaminação das mercadorias produzidas, garantir que as mercadorias fabricadas estejam em condições aptas de serem consumidas”, desde que tais circunstâncias restem provadas.

Diante do exposto, e restando devidamente provado que os produtos objeto do presente item concorrem de forma determinante para a produção das mercadorias comercializadas pelos estabelecimentos destinatários, tratando-se de insumos consumidos integralmente em seu processo industrial, assegura não haver dúvidas de que tais operações se enquadram como exceção ao Protocolo ICMS 106/09, não estando, portanto, sujeitas à substituição tributária.

Desta forma, entende ser clara a necessidade de reforma do acórdão recorrido para que seja reconhecida a inaplicabilidade do Protocolo ICMS 106/2009 às operações aqui tratadas, devendo ser integralmente cancelada a autuação nesse particular.

Não obstante o acima exposto, afirma que, dentre as operações autuadas no item 1, há ainda operações que não se destinam à revenda e que restaram indevidamente mantidas pelo acórdão recorrido, conforme passa a expor.

Conforme já esclarecido em sede de Defesa, explica que parte das operações descritas no item 1 da autuação, na realidade, se referem à remessa de produtos de limpeza para empresas localizadas no Estado da Bahia, que se utilizam de tais produtos para uso e consumo de seus estabelecimentos, tais como Makro Atacadista, Cencosud Brasil Comercial, Perini Comercial de Alimentos, Bompreço Bahia, Atacadão, Itão Supermercados. Contudo, apesar dos argumentos e provas expostos pela Recorrente em sua Defesa, o acórdão recorrido acolheu apenas parcialmente tais alegações, mantendo o lançamento naquilo que se refere às aquisições desses produtos por

MAKRO ATACADISTA, PERINI ou ITÃO SUPERMERCADOS, pois entendeu que seus negócios incluem as revendas de diversos produtos, inclusive materiais de limpeza.

Argumenta, contudo, que tal infração foi parcialmente mantida com base na mera presunção de que, por se tratarem de estabelecimentos que também realizam a revenda de produtos, estes estariam comercializando os produtos adquiridos da Recorrente, o que seria suficiente para afastar a sua destinação como uso e consumo de referidos estabelecimentos.

Entende que tal entendimento é absurdo. Isso porque, conforme já esclarecido pela Recorrente, os estabelecimentos destinatários também realizam atividades que demandam o uso dos produtos adquiridos da Recorrente, tais quais as limpezas de pisos, utensílios, bancadas de hortifrúti, açougue, higiene das mãos de seus funcionários. Argumenta que tal conclusão pode ser facilmente obtida quando se analisa todas as atividades exercidas por estabelecimentos de supermercados. Afirma ser evidente que é necessário fazer a limpeza do chão, dos utensílios utilizados pelos funcionários, das bancadas em que ficam os alimentos a serem comercializados, do açougue, etc., e que para isso, são necessários produtos de limpeza específicos.

Dessa forma, e para que não reste qualquer dúvida a respeito do quanto alegado, colaciona uma imagem dos produtos fabricados pela Recorrente, em utilização no estabelecimento de um de seus cliente, mediante a qual assegura ser possível identificar que estão sendo utilizados os produtos denominados “J 512” e “J-Flex JP 2 em 1”, os quais possuem as seguintes funções de “Desinfetante a base de quaternário para sanitizar mesas de manipulação” e “Detergente para lavagem de piso, parede e utensílios das áreas de preparação”, respectivamente.

Assim, entende restar demonstrado o equívoco do acórdão recorrido ao presumir que tais produtos seriam automaticamente destinados à revenda, simplesmente porque adquiridos por estabelecimentos que, entre outras atividades, comercializam produtos de diversas naturezas, inclusive produtos de limpeza. Ademais, ressalta que há diversos produtos constantes do presente auto de infração que se encontram nessa mesma situação dos acima mencionados.

A título exemplificativo, cita o produto denominado *Pan Clean* (Doc. 4), cuja ficha técnica indica que a sua utilização deve ser dar para: “lavagem manual de tigelas, utensílios e outros equipamentos utilizados em áreas de manipulação de alimentos, como açougues, peixarias, etc. Ideal para ser usado em louças, copos, talheres e panelas com sujidade pesada”. Argumenta ser evidente que ele é utilizado em estabelecimentos que realizam a manipulação de alimentos, como por exemplo supermercados que contam com peixaria e açougue, que é exatamente a destinação dada pelos diversos supermercados destinatários dos produtos da Recorrente na Bahia.

Além disso, destaca que a utilização do mesmo se dá para fins exclusivamente profissionais, sendo vedada a venda dos mesmos diretamente ao público, conforme se verifica em seu rótulo, no qual consta a informação de que seu uso é restrito para fins industriais/institucionais. Acosta, a título de exemplo, o rótulo do produto *Pan Clean*.

Não bastasse o acima exposto, esclarece que diversos produtos objeto da autuação se encontram nessa mesma situação, dentre os quais destaca os itens listados a seguir: Desolim: Detergente de lavanda para lavagem de banheiros das lojas; Drax: Detergente para lavagem de piso, parede e utensílios das áreas de preparação; Freedom: Removedor de cera para o piso das lojas; Placas de cola - cobra: Placas de cola para aparelho de matar insetos nas áreas de preparação de alimentos; Suma Block: detergente desincrustante para tábuas de altileno (equipamento para cozinha industrial); Suma Clar: auxiliar de secagem para máquina de lavar louças; Suma Grill: detergente desincrustante para forno e fogão; Suma Power Clor: detergente para máquina de lavar louças; Suma Supersol: detergente neutro para lavagem de utensílios; Sumasept: Sabonete bactericida para lavagem das mãos nas áreas de manipulação de alimentos; Taski Profi: Detergente a base de amoníaco para lavagem de piso; Vero Force Lavanda: Detergente de lavanda para lavagem de banheiros; e Virex Plus: desinfetante à base de cloro para FLV (frutas, verduras, legumes).

Argumenta que, uma análise atenta às funções dos referidos produtos, frente às atividades desenvolvidas pelos adquirentes dos produtos é suficiente para demonstrar que a utilização dos mesmos se dá para fins de uso e consumo dos estabelecimentos adquirentes, e não para revenda direta ao público. Dessa forma, frente aos esclarecimentos e provas apresentados nos autos, entende restar evidente a impropriedade do acórdão recorrido, o qual deve ser reformado para o cancelamento da autuação. Isso porque alega estar demonstrada a efetiva utilização dos produtos indicados na planilha, juntada como Doc. 4 da Defesa, para fins de uso e consumo dos estabelecimentos adquirentes, restando evidente que o motivo da autuação inexistente, não havendo como se manter a cobrança por suposta falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST em tais operações.

Diante do exposto, conclui restar demonstrada a impropriedade da capitulação da infração e consequente cobrança indevida do imposto, razão pela qual requer seja reformada a decisão *a quo* para determinar a insubsistência do lançamento quanto a tais operações.

Tendo a fiscalização presumido a sujeição passiva da Recorrente sem colacionar quaisquer provas, entende que o lançamento está eivado de nulidade, devendo ser prontamente cancelado. Todavia, ainda que superada tal nulidade, considerando que, conforme restou cabalmente demonstrado, parte das operações realizadas pela Recorrente se tratam de exceções ao Protocolo ICMS 106/2009 ou, ainda, não se enquadram nas infrações impostas e, por isso, não há que se falar em aplicação de qualquer penalidade.

Transcreve a doutrina de Geraldo Ataliba para apoiar a idéia de que *“a aplicação de sanções depende de prova que deve ser exaustivamente promovida pelo fisco, de tal forma a convencer, por meios não indiciários, mas diretos, o julgador, quanto à procedência do alegado”*.

Explica que tais observações ganham especial relevância no presente caso, tendo em vista que a sujeição passiva por substituição tributária foi atribuída à Recorrente sem que tenha sido apresentada uma prova nesse sentido, e em completa descon sideração à natureza das operações efetivamente praticadas pela Recorrente, e as provas por ela juntadas, que bem demonstram que parte das operações se tratam exceções à aplicação do Protocolo ICMS 106/2009.

Nesse contexto, lembra o disposto no artigo 41, da Lei n.º 7.014/1996, que é claro ao estabelecer que *“pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente”*. Assim, a penalidade é tida como consequência da ocorrência da infração, de modo que se não há infração atribuível à Recorrente, em decorrência de sua evidente ilegitimidade, não é possível que lhe seja imposta qualquer penalidade.

Desta forma, requer seja reformada a decisão recorrida, a fim de cancelar integralmente as penalidades aplicadas por meio do presente lançamento.

Ainda que se entenda pela manutenção das penalidades impostas à Recorrente, argumenta que a multa, tal como aplicada, não subsiste e deve ser afastada, eis que assume nítido caráter confiscatório, com o que não se pode concordar. É que, a aplicação da multa equivalente a 60% e 150% do valor do imposto, conforme estabelecido no artigo 42, inciso II, alíneas “a” e “e” e inciso V, alínea “a” se apresentam desarrazoadas frente ao valor do imposto cobrado.

A imposição da multa, nesse patamar, revela que o critério utilizado descon sidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade. Transcreve o texto do art. 3º do CTN, a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e a jurisprudência do STF, em apoio aos seus argumentos.

Conclui que, frente à jurisprudência do Egrégio STF acerca da impossibilidade de se manter multa que guarde um aspecto quantitativo totalmente desproporcional aos fins a que se pretende, é inegável que as multas em questão devem ser afastadas ou, ao menos, reduzidas, por força dos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Diante do exposto, e restando claro que tanto o lançamento fiscal como o acórdão recorrido carecem de respaldo legal, requer o recebimento e processamento deste recurso, a fim de que seja cancelado e arquivado o presente processo, seja pelas questões preliminares, seja pelos fundamentos atinentes ao mérito acima apresentados.

Protesta, desde já, pela realização de sustentação oral, quando do julgamento do presente recurso. Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 633/634, a 2ª CJF deliberou por baixar o feito em diligência, com vistas a que o Autuante refizesse o demonstrativo de débito, excluindo os valores relativos a “KOMPLEET”, “ACIFLOAM”, “DICOLUBE 300” e “DICOLUBE 200”, nas infrações 01 e 02.

À folha 637, o auditor diligente informa que as planilhas às folhas 243/275, com os valores remenescetes da decisão da 1ª JJF, já se encontram depuradas desses produtos.

Às folhas 657/662, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, mediante a qual reitera os argumentos aduzidos em sua peça recursal, relativamente à natureza de produtos intermediários de tais mercadorias. Afirma que, diferentemente do que afirma o Autuante, a Infração 02 não se encontra depurada dos produtos indicados na diligência.

Afirma que tais mercadorias não somente constam da autuação, como representam, aproximadamente, 90 itens da Infração 02, os quais devem ser excluídos do levantamento, em conformidade com a solicitação de diligência.

À folha 685, o Autuante presta uma nova informação fiscal, reiterando os termos de sua diligência.

## VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão Nº 0199-01/16) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.113.299,28 para o montante de R\$782.168,50, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação da improcedência da Infração 04 e à procedência parcial das infrações 01 e 03, sendo este o objeto do recurso de ofício.

Quanto à Infração 01, a conduta infratora foi assim descrita: *“Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...”*. Trata-se de exigência de ICMS-ST incidente nas operações com material de limpeza, enquadrados no regime de substituição tributária por força do Protocolo 106/09.

A redução do valor lançado está associada à exclusão, por parte dos Autuantes, das mercadorias destinadas à empresa BIMBO FABRICAÇÃO E COMÉRCIO ATACADISTA DE PÃES E BOLOS, ao fundamento de que tais mercadorias se destinaram ao uso na limpeza do estabelecimento adquirente, não se prestando a uma saída subsequente.

Considerando que a atividade social da empresa BIMBO FABRICAÇÃO E COMÉRCIO ATACADISTA DE PÃES E BOLOS é o “Comércio atacadista de pães e bolos”, como informa o preposto fiscal à folha 240, entendo que não é devido, efetivamente, o imposto, já que os materiais de limpeza adquiridos não se prestam à revenda, mas ao consumo no interior do estabelecimento do próprio adquirente. Assim, não merece reparo a decisão recorrida nesse ponto.

Quanto à Infração 03, a infração foi descrita como *“Procedeu a retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...”*. A redução do valor lançado decorreu do acolhimento, por parte dos autuantes, da

alegação recursal naquilo que se reporta à MVA aplicável às operações autuadas, pois entenderam que deveria ser aplicada a MVA correspondente às operações interestaduais, em conformidade com o que estabelece o Anexo 1, Item “25” do RICMS/12, diferentemente do critério adotado no lançamento, que supôs tratar-se de matéria-prima importada, à qual a legislação atribui uma MVA superior.

Entendo que a retificação do lançamento, devidamente explicitada à folha 241, encontra-se correta, estando amparada na legislação aplicável. Assim, não merece reparo a decisão recorrida.

Quanto à Infração 04, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subsequentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...*” A redução do valor lançado está associada ao acolhimento, por parte dos Autuantes, das provas acostadas ao processo pelo Sujeito Passivo, comprovando o anterior recolhimento dos valores lançados.

Examinando as folhas 207/214, é possível constatar que uma parte das operações foi objeto de devolução, enquanto que outra parte foi objeto de quitação do ICMS devido, cujos comprovantes foram acostados pelo Sujeito Passivo. Não há reparo a ser feito à decisão de piso neste ponto.

Nego, portanto, provimento ao recurso de ofício.

Relativamente ao recurso voluntário, noto que o Sujeito Passivo suscita três questões preliminares, duas das quais relativas ao lançamento, a terceira atinente à decisão recorrida. Passo a examiná-las.

Quanto à alegação de nulidade do auto de infração, ao argumento de que se baseou em presunção, não merece ser acolhida, pois não há, dentre os fatos descritos no lançamento, qualquer menção a presunção, que somente se admite, em matéria tributária, na hipótese de lei expressa autorizando, algo do que não se cogita. A ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias precisa, portanto, estar devidamente amparado por provas idôneas, sem as quais não há chances de que o lançamento venha a prosperar, quando do julgamento do mérito, momento em que será devidamente apreciada a suficiência do conjunto probatório. Rejeito a alegação de nulidade suscitada.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, ao argumento de que parte das operações se destinou a estabelecimentos industriais (situação excepcionada pelo Protocolo 106/09), penso que se trata, igualmente, de questão meritória, que, uma vez acolhida, conduzirá à decretação de improcedência do presente lançamento, mas jamais à nulidade, como pretende ver a Recorrente. Remeto, por isso, a sua apreciação para o momento próprio, quando do julgamento do cerne da autuação. Denego o pedido de nulidade.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão Recorrida, ao argumento de que se omitiu, tendo deixado de tecer considerações acerca das relações contratuais mantidas, pela Recorrente, com a Ambev e com a Kayser (provadas mediante instrumentos anexados), não merece ser acolhida, pois, em que pese não tenham sido feitas considerações específicas aos contratos acostados, a decisão de piso fundamentou a sua decisão, afastando a alegação defensiva neste ponto, em trecho que reproduzo abaixo.

*“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. 328/347) 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.*

...

*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\_(grifo acrescido), 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 revendidas 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.”*

Assim, rejeito também a alegação de nulidade da decisão de piso.

No mérito, o Sujeito Passivo deduz argumentos contrários às infrações 1 e 2. Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...”. A Recorrente alega que as mercadorias autuadas não se destinaram à revenda nos estabelecimentos de destino.

Examinando os autos, é possível constatar que todas as operações autuadas tiveram por objeto materiais de limpeza, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, por força do Protocolo ICMS 106/09, subscrito pelos Estados da Bahia e de São Paulo, cuja Cláusula Primeira e Parágrafo Único atribuem responsabilidade tributária ao remetente, nas operações interestaduais, conforme abaixo.

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado – NCM / SH , destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS relativo às operações subseqüentes (grifo acrescido).*

*Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.”*

Como se lê, a responsabilidade tributária não se limita às operações para revenda, mas se aplica também às destinadas ao uso e consumo dos destinatários (objeto da Infração 02), naquilo que se reporta ao diferencial de alíquotas.

Examinando a relação das empresas destinatárias, é possível notar que possuem atividade de “comércio varejista de mercadorias em geral (supermercados)”, “comércio varejista de produtos saneantes domissanitários” ou “comércio atacadista de produtos de limpeza”, conforme descreve o autuante às folhas 239/240 (em sua informação fiscal), ponto esse que não foi objeto de controvérsia, uma vez que a Recorrente limita-se a arguir pagamento do imposto pelo destinatário.

Ora, considerando que os materiais de limpeza autuados foram distribuídos mediante os canais próprios da cadeia de produção do setor, tendo como destino estabelecimentos que os utilizam para revenda, cabe ao remetente/vendedor fazer a retenção do ICMS relativo às operações subseqüentes, as quais ficam desoneradas do imposto estadual nos termos do art. 290 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

*“Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.”*

Assim, considerando que as operações subseqüentes estão desoneradas do imposto, não se pode admitir que as mercadorias cheguem ao destinatário sem a retenção antecipada do tributo, pois resultaria numa dubiedade de situações, fenômeno este que inviabilizaria a atividade



fiscalização, já que teríamos uma parte do estoque sem imposto antecipado.

É exatamente por esse motivo que o legislador decidiu homogeneizar o tratamento dos estoques daqueles contribuintes substitutos que eventualmente possuam, em estoque, na data da inclusão da mercadoria no regime, mercadorias sem incidência antecipada do tributo, conforme art. 289 do RICMS/12, reproduzido abaixo.

*“Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

*§ 1º Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:*

*I - relacionar as mercadorias existentes no estoque do estabelecimento no dia da inclusão no regime de substituição tributária e escriturar no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;*

*II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo 1 deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;*

*III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso II:  
...”*

Há regra semelhante para aqueles contribuintes substitutos que, eventualmente, adquiram mercadorias de terceiros com o ICMS-ST já retido, de forma a garantir que todas as saídas subsequentes pudessem acontecer com tratamento uniforme, conforme prevê o art. 291 do diploma normativo já citado, conforme abaixo.

*“Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.”*

Assim, considerando que os estabelecimentos destinatários comercializam materiais de limpeza, o remetente deve proceder à retenção do ICMS-ST relativo às operações subsequentes. Quanto à inoccorrência da operação posterior, esses destinatários poderão proceder à “recuperação do crédito”, na hipótese de essas operações não se efetivarem. Assim deve ser, pois somente esses destinatários possuem plenas condições de fazer prova de que não aconteceu a saída subsequente, jamais o vendedor originário, que sequer tem certeza do real destino a ser dado às mercadorias comercializadas.

Assim, entendo que a decisão de piso mostrou-se acertada naquilo que se reporta à Infração 1, não merecendo reparo nesse ponto.

Quanto à Infração 2, a conduta autuada foi descrita como “Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...”. Embora o Autuante reconheça que tais mercadorias não se destinam à posterior comercialização, exigiu, aqui, o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas, conforme autoriza o Parágrafo Único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 106/09, já transcrito.

Embora se trate de material de limpeza, a Recorrente alega que tais mercadorias se destinaram ao uso como insumos no processo industrial das empresas fabricantes de cervejas. Acosta contratos firmados com as empresas Ambev e Kayser, exemplificativamente.

Examinando os autos, noto que a parte do lançamento contestada pelo Sujeito Passivo se refere às mercadorias “Kompleet”, “Acifoam”, “Dicolube 300”, “Dicolube 200”, “Divosan Divoquat Forte” e “All Clean”, cujo uso foi assim descrito pela Recorrente.

*“Kompleet: aditivo em soda cáustica 50% e soluções cáusticas ou ácidas, com o objetivo de melhorar a limpeza e inibir o surgimento de incrustações. Recomendado para uso em processos de limpeza por circulação (CIP) de tubulações e tanques, e também para a lavagem de garrafas em cervejarias, indústrias de bebidas e alimentícias em geral.*

*Acifoam: detergente ácido **destinado à limpeza externa de superfícies**, tanques e equipamentos contendo sujidades orgânicas e inorgânicas em indústrias de bebidas e alimentícias, laticínios e frigoríficos. Tal produto **é recomendado para desincrustação e limpeza**, especialmente para a higienização de enchedoras e esteiras transportadoras;*

*Dicolube 300: produto concentrado à base de sabão, **destinado à limpeza e lubrificação de esteiras transportadoras**. É recomendável a realização de limpezas periódicas nas esteiras, a fim de manter a eficiência da linha e evitar a proliferação de microrganismos;*

*Dicolube 200: produto concentrado à base de sabão, **destinado à limpeza e lubrificação de esteiras transportadoras de indústrias de bebidas e alimentícias em geral**, a fim de proporcionar um baixo coeficiente de atrito. É recomendável a realização de limpezas periódicas nas esteiras, a fim de manter a eficiência da linha e evitar a proliferação de microrganismos;*

*Divosan Divoquat Forte: **desinfetante** à base de quaternário de amônio, para aplicação em diferentes tipos de superfícies encontradas em frigoríficos, abatedouros avícolas, laticínios, indústrias de pescados e indústrias alimentícias e de bebidas em geral;*

*All Clean: detergente alcalino de alta espuma, **recomendado para a limpeza geral manual e de equipamentos e superfícies** em indústrias alimentícias, de bebidas e farmacêuticas em geral (grifos acrescidos)."*

Como se depreende da leitura dos trechos sublinhados, trata-se, todas, de mercadorias destinadas à limpeza, com afetação direta aos equipamentos, evitando incrustação ou mesmo agindo como lubrificante de equipamentos. Não são utilizados como matérias-primas, produtos-intermediários, catalisadores ou como material de embalagem, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea "b" do RICMS/12, que possui regra específica destinada aos estabelecimentos industriais, conforme abaixo.

*"Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*...*  
*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;*  
*..."*

Assim, entendo que tais mercadorias devem ser tratadas como material de uso/consumo, o que atrai a incidência do Parágrafo Único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 106/09, já citado.

Entendo, portanto, que não merece reparo a Decisão Recorrida nesse ponto.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa aplicada, é importante frisar que apreciação de arguição de inconstitucionalidade é matéria que refoge à competência desse Conselho de Fazenda, nos termos do art. 167 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*"Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*  
*..."*

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário - Infrações 1 e 2)**

Peço vênias para divergir do i. Relator quantos as infrações 1 e 2.

No mérito, o Sujeito Passivo deduz argumentos contrários às infrações 1 e 2. Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como *"Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subsequentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ..."*. A Recorrente alega que as mercadorias autuadas não se destinaram à revenda nos estabelecimentos de destino. Quanto à Infração 2, a conduta autuada foi descrita como *"Deixou de proceder à retenção do*

*ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações subseqüentes de vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...". Embora o Autuante reconheça que tais mercadorias não se destinam à posterior comercialização, exigiu, aqui, o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas, conforme autoriza o Parágrafo Único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 106/09.*

Em sua tese recursal a Recorrente, argumenta, contudo, que, conforme já salientado, realiza operações em relação às quais não se aplica o Protocolo ICMS 106/2009, dentre elas, operações que envolvem a remessa de produtos destinados a estabelecimentos industriais, localizados no Estado da Bahia, para emprego em seu processo produtivo. Assim, havendo operações que, na realidade, são exceções ao Protocolo ICMS 106/2009, não há como atribuir ao Recorrente a responsabilidade por substituição tributária em relação às mesmas, sob pena de ilegitimidade passiva. Nesses casos, não há dúvida de que a sujeição passiva cabe ao estabelecimento destinatário e não ao remetente.

Assegura que a perícia técnica poderá comprovar a indispensabilidade desses materiais no processo produtivo de seus clientes, não sendo possível, por exemplo, no ciclo de produção das bebidas industrializadas e comercializadas sem eles, pois estaria prejudicado, tanto na qualidade e quantidade. E sendo utilizados essencialmente em seu processo produtivo, e mesmo que não façam parte diretamente da composição do produto acabado, não há como descaracterizá-los como insumos intermediários para reclassificá-los como bens de uso ou consumo.

Passo a analisar a utilização de materiais aplicados na linha de produção de cervejas e refrigerantes relacionados à higienização das garrafas e ambiente de produção e de movimentação dos vasilhames na linha de produção.

Cito a título de paradigma o Acórdão nº 0146/12/12, que ao decidir questão relacionada ao creditamento de insumos na atividade de fabricação de bebidas da empresa CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A e procedido de diligência revisora, observou no respectivo PAF:

*"(...) no que tange às infrações 8 e 9, a redução foi corretamente realizada pois, com base na resposta da diligência fiscal de fls. 1611/1612, onde foram excluídos os valores relativos aos produtos classificados como intermediários (elemento filtrante, conjunto permeador por osmose reversa, metabissulfito de potássio, cloreto de sódio, cartucho betapure) por serem mercadorias que participam diretamente no processo produtivo da empresa, entram em contato direto com a matéria-prima ou produto fabricado e se desgastam em decorrência desse contato. Dessa forma, constatada a natureza das referidas mercadorias, foram alterados os demonstrativos originais (fls. 822/831) resultando na redução do valor original de R\$161.183,96 para R\$56.177,24 na infração 8 e de R\$23.981,21 para R\$14.030,02 na infração 9."*

Na mesma direção o Acórdão 0027-06/14, proferido mais recentemente, que ao analisar o processo produtivo da empresa Norsa Refrigerantes:

*"(...) quanto à verificação se os produtos "hipoclorito de sódio" e "diatomácea" estão afetados ao processo produtivo da empresa, constatou o primeiro é utilizado no preparo de solução sanitizante, possui ação desinfetante, aplicado diretamente no tratamento da água utilizada na produção, e a diatomácea, apresenta-se como agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope. Diligência realizada pelo autuante trouxe aos autos o memorial descritivo dos produtos, apresentado pela empresa, Anexo III, no qual a mesma descreve minuciosamente o papel de cada produto no processo produtivo.*

*Consoante a descrição de fls. 677/679, o produto Terra Diatomácea (Dióxido de Silício), é agente filtrante na clarificação de açúcar e/ou xarope simples. Tem alta capacidade de retenção de sólidos devido sua permeabilidade. É utilizada na etapa da filtração de xarope simples (mistura de água, açúcar e carvão), com o propósito de reter o carvão pulverizado e auxiliar na clarificação da solução açucarada. A sua troca é efetuada a cada saturação de filtração, que é avaliada mediante variação de pressão. Essa periodicidade está vinculada a qualidade de açúcar e carvão utilizado, que não dura mais que um dia.*

*O hipoclorito de sódio é aplicado em equipamentos e tanques de processo com a finalidade de sanitização dos mesmos. A etapa de sanitização é de suma importância no processo de higienização dos equipamentos e tanques de processo, uma vez que o produto que se fabrica é de gênero alimentício com quantidade de matéria orgânica elevada. A eliminação desta etapa ocasionaria uma desencadeação de contaminação bacteriológica que pode por em risco a saúde do consumidor.*

*Diante das descrições entendo que os dois produtos participam efetivamente do processo produtivo, como*

*elementos indispensáveis, e o crédito fiscal deve ser concedido. Em consequência, os valores a eles relativos devem ser excluídos do levantamento fiscal, nas infrações 1 e 2. No Anexo IV, elaborado pelo autuante constam os valores das parcelas estornadas de hipoclorito de sódio e de diatomácea, valores que devem ser estornadas, sendo que para a infração 1, o valor total a ser diminuído perfaz R\$18.406,17, e para a infração 2, o valor a ser estornado é de R\$12.012,84.*

No que se refere à tese da incorporação física do insumo utilizado na atividade fabril ao produto final fabricado, observo que à luz das disposições do RICMS/97, o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, estabeleciam três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercessem atividade de transformação industrial:

1. que as mercadorias adquiridas estivessem vinculadas ao processo de industrialização;
2. que as mesmas fossem consumidas no citado processo, **ou**;
3. que as mercadorias integrassem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização deveriam ser tributadas

Reproduzo abaixo o teor da norma regulamentar citada:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, **produtos intermediários** e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

***I** - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

***II** - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

Verifico que no tocante às condições 2 e 3, que a partícula “**ou**” contida no dispositivo normativo transcrito indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “**ou**”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias primas e os produtos acabados, e, neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).

Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, se apresenta o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3).

Verifico que a autuação em lide parte de duas premissas que não tem respaldo na legislação que normatiza o regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar 87/96. São elas: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a

indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico).

Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.

Assim dispõe os arts. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, que não contém qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final objeto da atividade de fabricação, conforme constou da fundamentação do voto vencido.

Importante ressaltar também que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reproduzimos abaixo, no que tem pertinência com o caso concreto em exame, o teor dos dispositivos da LC nº 87/96 citados:

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

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

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

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

*§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.*

*(...)*

As mesmas prescrições normativas estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que institui o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – em seus arts. 28, 29 e seguintes.

Assim expressão “produto intermediário” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação, econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de produtos intermediários estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, até que as mercadorias estejam aptas para venda pelo fabricante, mas que não se integram ao produto final, salvo os resíduos indesejáveis.

Diante o exposto, julgo improcedente as infrações 1 e 2.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar as infrações 1 e 2 IMPROCEDENTES.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0008/14-1**, lavrado contra **DIVERSEY BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA. [JOHNSON DIVERSEY BRASIL LTDA.]**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$782.168,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infrações 1 e 2) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário – Infrações 1 e 2) – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS