

A.I.Nº - 278936.0023/13-1
AUTUADO - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 28.07.2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0131-05/14

EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE GASES INDUSTRIAIS PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE DE CELULOSE BRANQUEADA. OPERAÇÕES REGIDAS PELO DEC. 6.734/97. É diferido o lançamento e pagamento de ICMS nas operações internas com insumos e embalagens destinadas a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, para o momento em que ocorrer a saída de produtos por ele fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens. As operações promovidas pelo estabelecimento autuado, relativas ao fornecimento de hidrogênio e oxigênio estão alcançadas pelo regime de diferimento do imposto. Insumos aplicados no processo fabril. Decisão lastreada em laudo técnico juntado nos autos. Impossibilidade de cobrança do imposto com base em Parecer que equiparou os referidos insumos gasosos ao uso que normalmente se faz da energia elétrica nos processos de industrialização. Fundamentos da autuação discordantes com os fatos provados na instrução do processo. Pedido de revisão do feito indeferido. Existência nos autos de provas suficientes para que seja proferida decisão de mérito. Prejudicado o exame das questões relacionadas a nulidade do ato de lançamento e à excessividade da multa aplicada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

No Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2013, consta que a empresa deixou de tributar as operações de saída de gases industriais – oxigênio e hidrogênio – destinados a fabricante de celulose branqueada, por ter enquadrado erroneamente a operação como sujeita ao regime de diferimento do imposto de acordo com o artigo 2º, inciso III, alínea “d” do Decreto nº 6.734/97.

A acusação estampada na peça inaugural do processo é a seguinte: *"Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operação tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte não tributou operação não amparada pelo diferimento do ICMS"*.

Em complemento o autuante informou que a empresa autuada possui entendimento incorreto do procedimento adotado relativamente aos anos-calendários de 2010, 2011 (exceção ao mês de março) e 2012, tendo em vista que o diferimento do imposto ocorre apenas para as saídas de insumos destinados a fabricante de celulose branqueada e os gases industriais não seriam considerados insumos, conforme Pareceres Tributários nº 04242/2010 e nº 10220/2010, emitidos pela DITRI/GECOT da SEFAZ/BA, peças juntadas às fls. 12 a 16 do presente PAF. Por esse motivo, teriam sido infringidos os artigos 2º, 50, 111, inciso I e 124, inciso I, 332, inciso I, do RICMS/97, bem como o artigo 2º, inciso I e o artigo 32, da Lei nº 7.014/96.

A constituição do crédito tributário, correspondente ao ICMS e seus consectários legais, resultou no valor total de R\$3.829.878,75 (três milhões, oitocentos e vinte e nove mil, oitocentos e setenta e

oito reais e setenta e cinco centavos), sendo R\$2.122.539,38 (dois milhões, cento e vinte e dois mil, quinhentos e trinta e nove reais e trinta e oito centavos) de imposto, R\$1.273.523,48 (um milhão, duzentos e setenta e três mil, quinhentos e vinte e três reais e quarenta e oito centavos) de multa (percentual de 60%) e R\$433.815,89 (quatrocentos e trinta e três mil, oitocentos e quinze reais e oitenta e nove centavos) de juros moratórios (calculados até dezembro de 2013).

A empresa autuada foi notificada do Auto de Infração (A.I.), em 27/01/2014, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa em 25/02/2014, em petição subscrita conjuntamente por contador e advogado, habilitados a atuar no presente PAF através dos instrumentos de procuração, apensados às fls. 70 a 72. A impugnação abrangeu a totalidade do débito objeto do lançamento de ofício.

A defesa trouxe como suporte de seus argumentos o Laudo Técnico circunstanciado, de lavra da empresa Veracel Celulose S/A (doc. fls. 87 a 97), visando demonstrar que o entendimento do fisco é equivocado quanto à natureza e função dos gases industriais (oxigênio e hidrogênio) utilizados na fabricação da pasta química branqueada de madeira (NCM 4703.2900 – celulose branqueada). Discorreu acerca das normas fiscais aplicáveis à matéria e a jurisprudência relacionada ao tema.

Frisou que no Estado da Bahia o ICMS incidente nas operações internas de fornecimento de **insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel** é diferido quanto ao lançamento e pagamento do tributo. O imposto passa a ser devido somente no momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados pelos adquirentes dos insumos. A previsão do regime do diferimento foi positivada no Decreto 6.734, de 1997, que ao longo do tempo teve as seguintes redações:

“Decreto nº 6.734/97

“Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido:

“III - nas operações internas com:

“d) insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens. (redação vigente desde o Decreto nº 8.665/2003).

“d) insumos e embalagens destinados a contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens”. (redação dada pelo artigo 1º do Decreto nº 13.844, de 29.03.2012)

Para a defesa a questão em discussão está em se determinar a natureza dos gases vendidos pela autuada à empresa fabricante de celulose e o enquadramento das referidas operações no regime de diferimento disposto no Decreto acima transcrito.

Segundo os Pareceres citados na peça acusatória os gases industriais adquiridos pela fabricante não são considerados insumos, mas sim materiais de uso e consumo. É o que está especificado na peça citada, nos seguintes termos: *“os gases industriais são destinados para o aumento da capacidade do forno industrial”*.

Os pareceres elaborados pela DITRI - Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, equipararam ou assemelharam a participação dos gases industriais fornecidos pela autuada para a empresa fabricante de celulose à utilização que normalmente se dá energia elétrica nos processos de produção industrial.

No Parecer nº 04242/2010, foi ressaltado que *“a mercadoria energia elétrica apenas será considerada insumo do processo industrial quando o produto final obtido for também a energia elétrica, ainda que transformada”*.

No mesmo parecer merece destaque o seguinte trecho: *“Quanto aos gases industriais também mencionados na peça Consulente, salientamos que os mesmos são utilizados com finalidade semelhante à energia elétrica, não podendo, portanto, ser considerados como insumos do processo industrial de fabricação da celulose e papel, restando igualmente afastada a*

aplicabilidade do benefício do diferimento previsto no Dec. nº 6.734/97”.

Por sua vez, no Parecer de nº 10220/2010 há que se destacar a seguinte passagem: “*Conclui-se, assim, que os gases industriais citados pela Consulente são utilizados basicamente para aumentar a capacidade do forno de cal e possibilitar uma maior economia de combustível necessário à manutenção do perfil térmico, não se caracterizando como insumo industrial, mas sim como materiais de uso e consumo do estabelecimento industrial de fabricação de celulose e papel, restando afastada a aplicabilidade do benefício do diferimento, visto que sua utilização não é indispensável à realização do processo fabril*”.

Todavia, para a defesa estes entendimentos estão equivocados, por conflitar com o real contexto em que são utilizados os insumos gasosos na fabricação da celulose branqueada.

Em seguida a autuada teceu considerações em torno do processo produtivo da celulose branqueada e o papel dos insumos gasosos no processo produtivo. Discorreu que o **oxigênio** e o **hidrogênio** são insumos aplicados e consumidos no processo fabril, conforme Laudo Técnico produzido pela fabricante de celulose branqueada, a empresa Veracel Celulose S.A.

O processo produtivo tem início com a obtenção das toras de eucalipto clonal e sua preparação em cavacos (corte longitudinal das toras e sua redução ao tamanho adequado para o processo de cozimento). Esses cavacos são conduzidos ao Peneiramento de forma a separar os cavacos adequados ao processo de cozimento, complementando-se, assim, a denominada fase preparatória.

O processo de cozimento químicos que compõem esse licor para utilização no processo produtivo da pasta de celulose e integração novamente ao licor branco de cozimento.

Na etapa de preparação do licor branco, utiliza-se o **hidrogênio gasoso** para recuperação/transformação do óxido de cálcio, composto necessário à produção do licor de cozimento, à vista do alto potencial de geração de energia daquele insumo gasoso (conforme consta da parte final do último parágrafo da página 3 do Laudo Técnico anexo).

O processo de recuperação importa em que a produtora de celulose branqueada de fibra curta tenha uma economia anual da ordem de R\$423,478 milhões, representativos da quantidade de soda cáustica que deixa de ser comprada em função desse processo de recuperação do licor preto.

Nessa fase, uma cadeia de reações químicas processa o óxido de cálcio (cal) com água (hidróxido de cálcio), que reage com o carbonato de sódio, resultando em hidróxido de sódio (soda cáustica) e carbonato de cálcio.

Em termos de valores, para cada R\$1.000,00 de cal empregados, são produzidos o equivalente a R\$3.742,00 de soda cáustica, com um ganho da ordem de 274%.

Destacou que o processo é realizado no forno a uma temperatura de 1.100° C, sendo que ao menos 15% do combustível empregado para essa queima é o **hidrogênio** fornecido pela impugnante, evitando-se, dessa forma, a utilização conjunta de combustíveis secundários através da queima de óleo combustível, gerando-se ganhos em termos de escala, valor e proteção ambiental.

Apresentou na peça impugnatória um fluxo com o resumo dessas etapas do processo produtivo.

Quanto à polpa de celulose registrou que a mesma é tirada do Digestor, passando do Processo de Cozimento para o Processo de Lavagem visando a remoção da lignina residual, com a utilização de licor de baixa concentração de sólidos. Posteriormente à Lavagem, a polpa de celulose passa pela fase de **Deslignificação por oxigênio**. Por ser a lignina um composto abundante, o processo ainda continua para deslignificação total das **fibras** através da reação com o **oxigênio**. Nesse processo de deslignificação, utiliza-se o oxigênio para oxidação do licor branco (página 4 do laudo anexo – primeiro parágrafo).

Trata-se de um processo químico, conforme descritivo contido no laudo, "in verbis":

“A etapa seguinte é a Lavagem, onde a polpa marrom descarregada do digestor recebe uma primeira

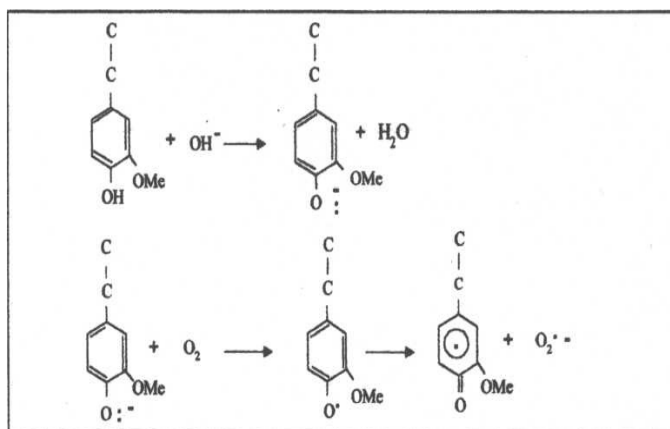
lavagem em equipamentos dedicados à remoção da lignina residual, utilizando licor com baixa concentração de sólidos. A seguir, na etapa da Deslignificação com Oxigênio, é adicionado hidróxido de sódio e/ou licor branco oxidado e oxigênio, a fim de continuar as reações de dissolução da lignina que ainda resta nas fibras, as quais são conduzidas em dois reatores pressurizados em série.”

Fez citação de trechos da tese elaborada para a aquisição de título de Doutor em Ciência Florestal pela Universidade Federal de Viçosa, de autoria de Gustavo Ventorim, que assim definiu a Deslignificação com Oxigênio:

“A deslignificação com oxigênio pode ser definida como uma etapa do processo em que se utiliza oxigênio em meio alcalino, visando remover uma fração substancial de lignina remanescente após cozimento e lavagem da polpa marrom. Nesse estágio, a remoção da lignina é monitorada através da redução do número kappa (ALA-LAILA e REILAMA, 2001; JOUTSIMO et al., 2002). Os tipos de fonte alcalina que podem ser usados durante o processo são: NaOH, licor branco parcialmente oxidado ou licor branco totalmente oxidado”.

Relatou a defesa que as reações químicas nessa fase não permitem dizer que se trate, o oxigênio, de material de uso e consumo destinados única e exclusivamente a maximizar a eficiência da produção. Trouxe à colação excerto da mesma tese (página 67) no qual se detalha a reação química no processo de **Deslignificação por oxigênio**:

“Importantes reações com a lignina são iniciadas quando o grupo hidro xílico fenólico da lignina reage com álcali para formar o íon fenolato. O íon então reage com o oxigênio para formar um hidróperóxido reativo intermediário. As reações primárias do oxigênio ocorrem através do radical fenol ressonante estabilizado, conforme ilustrado na Figura 2.1 (Entwistle et al., 1949, e Ljunggren e Johansson, 1987, citados por



SHACKFORD et al., 1999).

Figura 2.1 - Ataque inicial do oxigênio no núcleo fenol.

“ZOU et al. (2000) afirmam que a deslignificação com oxigênio é complexa, sendo a taxa de reação específica para cada espécie de madeira e do processo de polpação aplicado. A velocidade de reação da etapa de deslignificação com oxigênio é rápida nos primeiros 5-10 minutos (1ª fase), diminuindo de velocidade no período subsequente (2ª fase).”

Disse haver relação intrínseca entre o **oxigênio** e o processo produtivo de celulose branca pelo "método Kraft", em especial na fase de deslignificação por **oxigênio**, do que decorre a essencialidade do insumo. Declarou não compreender como o **oxigênio** foi considerado na autuação material de uso e consumo, na condição de elemento que tão somente maximiza o processo produtivo.

Em seguida detalhou na peça defensiva o processo de Depuração – etapa em que são separados os cavacos e os nós de madeira que não foram adequadamente cozidos.

Destacou mais à frente que a polpa depurada ainda tem coloração marrom, ocasionada pelas reações do cozimento e presença de resíduos da lignina. Em razão disso, a polpa ainda em coloração marrom passa pelo processo de **Branqueamento**, com quatro estágios, onde o **oxigênio** está presente no segundo (página 4 do Laudo anexo – segundo parágrafo):

Descreveu a participação do **oxigênio** nessa fase do processo produtivo, fazendo menção à tese de dissertação apresentada à Escola de Engenharia Mauá do Centro Universitário do Instituto Mauá de Tecnologia para obtenção do título de Mestre em engenharia de Processos Químicos e Bioquímicos, de autoria de Manoel Ribeiro Dantas, com as seguintes explicações:

“3.12.11 Branqueamento com oxigênio (O₂)

“A partir da década de 1980 começou a surgir um movimento de consumo por produtos manufaturados de polpa de celulose branqueada sem o uso de cloro, com a substituição gradual deste por produtos de branqueamento baseados no oxigênio. As principais forças que guiaram essa mudança foram:

.....
“Atualmente, o oxigênio é usado (...) na produção de polpa branqueada de alta qualidade, para produção de papel de imprimir e escrever com alto padrão de qualidade óptica (...).

“a) Química do oxigênio

“As reações do oxigênio no processo de branqueamento são complexas e muito rápidas, chamadas auto-oxidação. Com a participação do oxigênio e seus produtos radicais de reação, estas reações são responsáveis, principalmente, pela degradação da lignina e formação de peróxido de hidrogênio. A alvura resultante do processo é devida à reação posterior, relativamente lenta, do peróxido de hidrogênio com as substâncias cromóforas da polpa.

“A Figura 33 mostra a formação de íons hidroperóxidos e muitas fragmentações heterolíticas e homolíticas nas reações. Os hidroperóxidos formados sofrem decomposição. As reações homolíticas para outros estágios de branqueamento com oxigênio, tais como no branqueamento com peróxido de hidrogênio, não são usadas porque elas resultam na decomposição do agente de branqueamento. Processos envolvendo radicais livres são essenciais no estágio de oxigênio (GULLICHSEN, 2000).

Na fase de **Deslignificação por oxigênio**, e na de Branqueamento, a defesa reitera que a essencialidade do oxigênio é inafastável. Ou seja: o insumo é essencial e indispensável, pois, sem oxigênio não se vende celulose branqueada, ou não se consegue para os padrões e normas atuais de cunho ambiental, tornar viável a produção da celulose branqueada.

Após o processo de **Branqueamento**, a polpa passa por um processo de adequação do pH e de sua consistência, tornando-a sobre uma tela formadora dupla a fim de promover o ajuste do perfil transversal da folha (Sistema de Prensas). As folhas passam pelo setor de prensas e posteriormente pelo sistema Secador, Cortadeira e Empilhamento para formação de fardos e capas. Por último, procede-se ao sistema de enfardamento para transformação da celulose branqueada produzida para comercialização.

Assim, resume a defesa, o **oxigênio gasoso** é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo para agir:

Na oxidação do sulfeto de sódio (composto integrante do licor de cozimento);

No processo de deslignificação em uma ou duas fases com aplicação do licor branco oxidado e/ou hidróxido de sódio e oxigênio, facilitando o processo seguinte de branqueamento; e

No processo de branqueamento da polpa participando do 2º estágio.

O **hidrogênio gasoso**, por sua vez, é também aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo agindo no processo de Recuperação do licor necessário ao processo de cozimento – **processo Kraft** –, sendo o principal agente gerador de energia necessária à separação daqueles elementos (hidróxido de sódio e sulfeto de sódio) que retornam ao processo de cozimento.

Disse que o PARECER nº 10220/2010 incorre em erro essencial, quando apresenta a conclusão de que a “utilização precípua do **oxigênio** no processo produtivo era aumentar a capacidade de produção do forno de cal”.

Mais à frente enfatizou que apesar dos gases não integrarem o produto final na condição específica de matéria prima, por suas características químicas próprias – a par de que a celulose, de per si, já está na natureza, passando por um processo de transformação por métodos físico-químicos para a produção posterior de papel –, os insumos gasoso são consumidos inteiramente e

ao longo de todo o processo produtivo (por contato direto com a própria polpa de celulose, no caso do oxigênio). São elementos cuja essencialidade para o processo produtivo não decorre única e exclusivamente por participarem do processo de modo tangente, mas por integrarem o processo e participarem das reações físico-químicas que transformam a árvore em papel.

Enfatizou em seguida que o processo produtivo não envolve apenas de cozimento da madeira, mas a retirada, de início, de um de seus principais componentes, que é a lignina. A retirada da lignina não é um processo de cozimento simples, mas impõe a indução de reações químicas que modificam a própria estrutura da matéria. Em termos técnicos, não se trata de mero processo físico, mas de processo físico-químico; um não funciona sem o outro.

Ao adentrar nas questões de direito discorreu que na sistemática do diferimento o imposto a ser pago fica postergado, devendo ser recolhido por aquele que adquiriu as mercadorias e promoveu a saída dos produtos industrializados com os insumos que tiveram o ICMS diferido na entrada.

No caso concreto, a impugnante interpretou que estaria enquadrada no artigo 2º, inciso III, alínea “d” do Decreto nº 6.734/97 e não efetuou o recolhimento do tributo, deixando esta responsabilidade para a compradora das suas matérias primas, para o momento em que esta efetuasse saída das mercadorias resultantes do processo fabril.

Nessa linha de entendimento, sustentou que o imposto reclamado na autuação foi recolhido pela compradora ao tempo em que deu saída dos produtos resultantes do processo fabril. Apontou que no caso em exame o autuante descumpriu o regramento estabelecido no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Transcreveu decisão do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia (Processo- A.I. Nº 9264221/03 - 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão CJF Nº 0686-11/03), “in verbis”:

“(…), a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme previsto no Parágrafo único do art. 142 do CTN (Lei nº 5172/66), o que importa em dizer que deve a autoridade fiscal agir nos estritos termos da legislação. Em razão disso, devem ser observadas as regras de direito material e processual previstas nas leis e regulamentos, e nas rotinas administrativas, em conformidade com os roteiros de fiscalização e auditoria, com o objetivo da correção do trabalho fiscal, e consequentemente, da constituição válida do crédito tributário.”

Pede o reconhecimento da nulidade do auto de infração.

Caso não seja reconhecida a nulidade do auto de infração, a impugnante trouxe outros argumentos para fins de comprovar – a partir da descrição realizada do processo produtivo da empresa – que os gases industriais, **oxigênio e hidrogênio**, são insumos utilizados no processo produtivo, não cabendo a inserção desses produtos na categoria dos denominados materiais de uso e consumo da indústria de celulose branqueada, fazendo jus ao diferimento do ICMS.

Conforme foi previamente narrado, o Auto de Infração teve por lastro o entendimento formalizado nos Pareceres nº 04242/2010 e 10220/2010, emitidos pela SEFAZ/BA. O Fisco do Estado da Bahia, não considerou que os referidos gases desempenhavam a função de insumos no processo produtivo da celulose. De acordo com os citados Pareceres, aqueles produtos deveriam ser classificados pela empresa autuada como materiais de uso e consumo. As premissas que informaram o entendimento acima são as seguir transcritas:

No Parecer 04242:

“(…) para um produto ser considerado como insumo e contabilizado como custo de mercadoria é indispensável que o mesmo esteja esteja (sic) diretamente vinculado à operacionalização, na condição de elemento indispensável à atividade produtiva. Já os materiais de uso e consumo, ainda que venham a se consumir a cada participação, serão assim classificados se não tiverem função intrínseca ao processo de industrialização.”

No Parecer 10220:

“Conclui-se, assim, que os gases industriais citados pela Consulente são utilizados basicamente para aumentar a capacidade do forno de cal e possibilitar uma maior economia do combustível necessário à manutenção do perfil térmico, não se caracterizando como um insumo industrial, mas sim como materiais de

uso e consumo do estabelecimento industrial, visto que sua utilização não é indispensável à realização do processo fabril.”

A defesa, em seguida, se debruçou sobre o conceito de insumo, partindo das regras positivadas na Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, nos seguintes dispositivos: arts. 28 e 29.

Frisou que no âmbito regulamentar, atualmente, a matéria está disciplinada pelo artigo 309, I, “b” do, RICMS/BA (Decreto Estadual nº 13.780, de 16.03.2012), que autoriza o creditamento de aquisições 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.

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:

- a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*
- 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;*
- c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;*

Com base no regramento contido nos citados dispositivos entende que os gases industriais se enquadram perfeitamente no conceito de produto intermediário, não podendo ser caracterizados como materiais de uso e consumo, como pretendeu a fiscalização.

Fez transcrição dos ensinamentos de Rubens Gomes de Souza para definir produtos intermediários (citação feita pelo Professor Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli em seu texto “O ICMS e os créditos de produtos intermediários” publicado no site: <http://www.advocacialunardelli.com.br/material/arquivos/artigos/ICMS.Cr%C3%A9ditos.Produutos.Intermedi%C3%A1rios.pgl.06.2008.pdf>), nos seguintes termos:

- *Não se confundem com as respectivas matérias-primas;*
- *São essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;*
- *São específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; importante salientar o fato de Gomes de Souza qualificar o combustível e o óleo lubrificante como produtos não específicos, posto que usados comumente em máquinas e equipamentos;*
- *São empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não se confundem às respectivas máquinas e equipamentos industriais; logo, o consumo destes produtos não se confunde com o desgaste próprio das máquinas e equipamentos industriais.*

Trouxe ainda como fonte de interpretação do conceito de insumos a Decisão Normativa da Coordenadoria da Administração Tributária nº 01/2001, normatização infra legal do Estado de São Paulo, que dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente à aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo, conforme transcrição abaixo:

“III - DO DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO

3.1 - insumos

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo

matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho.

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.: lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos." (grifos da transcrição).

Ressaltou que tais conceitos devem ser extraídos, ainda, da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a partir da qual foi construída uma sólida compreensão a respeito do conceito amplo de insumos, compreendendo as suas subespécies matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Como exemplo, citou o Parecer Normativo CST nº 181/74, pelo qual já se orientava que:

*"O direito ao crédito do imposto, pago na entrada de matérias-primas e produtos intermediários, quando estes são consumidos no processo de industrialização, não compoem o produto final (Art. 32, inc. I, do RIPI/72), restringe-se ao imposto referente àqueles que **participam direta e intrinsecamente no processo de industrialização** (...)*

(...)

Entre outros, admitem o crédito do imposto, desde que utilizados na fabricação de produtos tributados: varetas de latão, ferro e estanho, eletrodos e oxigênio, utilizados em solda; abrillantadores, ácidos, bissulfito de sódio, carbonatos, cianetos, sais, cloretos, sulfatos e outras substâncias empregadas na formação de banhos para cromagem e niquelagem de peças; terra diatomácea, sulfato ferroso, carvão ativo e ativado e placas filtrantes, empregados na filtração de bebidas e que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial; soda cáustica, detergentes e sabões, utilizados na lavagem de garrafas; lixas para polimento de artefatos de madeira e metal, que se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial; bentonita, carvão Cardiff, 'espaguete de cera de carvão', óxido de ferro, silicato de sódio alcalino e outros produtos que se consomem nas areias de moldagem, bem como placas refratárias para canais de lingoteiras, materiais esses empregados em processos de fundição de peças de metal, quando se inutilizam ao término de cada etapa do processo industrial."

A partir desses pronunciamentos sustenta que os produtos a serem consumidos no processo industrial devem gerar crédito, por pertencerem à categoria de fatores de produção necessários para a fabricação do produto final, não se enquadrando, por conseguinte, os gases industriais, no conceito estabelecido para uso e consumo.

Ressaltou que no âmbito da regulamentação paulista a conceituação é um pouco mais direta, versando o art. 66 do RICMS/SP expressamente que não dá direito a crédito a mercadoria adquirida:

V – para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

No Estado da Bahia, o dispositivo regulamentar mais próximo é aquele que trata das isenções do Convênio 70/90, mas que de qualquer forma conceitua igualmente o material de uso e consumo de modo idêntico:

Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

XXII - as remessas internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa (Conv. ICMS 70/90):

b) de materiais de uso ou consumo, assim entendidos, para os efeitos deste item, os produtos que tenham

sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização;

Material de uso e consumo, assim, por uma ou por outra, são os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e:

Não sejam utilizados para comercialização; ou

Para integrar um novo produto; ou, ainda,

De produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização.

Considerando todo o exposto no tópico que descreveu o processo produtivo da celulose branqueada, bem como o papel dos insumos gasosos (**oxigênio e hidrogênio**), a conclusão da defesa é de que esses produtos são essenciais para ao processo de fabricação, não se confundindo com materiais de uso e consumo. Sustenta, portanto, a *inaplicabilidade dos Pareceres nº 04242/2010 e nº 10220/2010 da SEFAZ/BA*.

Mais à frente fez transcrição, na peça defensiva de decisões administrativas e judiciais acerca das questões postas em discussão nesta lide administrativa, com destaque para as a seguir transcritas:

1 - Quanto ao consumo imediato e integral do insumo: O “consumo imediato e integral no processo produtivo” foi critério determinante para confirmar o lançamento por parte da Fazenda do Estado de São Paulo, quando se decidiu que:

“Esse material adquirido pelo Contribuinte (agulha) não se integra ao produto final, tampouco se consome integral e instantaneamente em seu processo produtivo.” (TIT-SP, Câmara Superior, Recurso Especial DRT7-891356-2011).

2 - A mesma orientação é a que vem sendo seguida pelo STJ, conforme de julgado de 3 de outubro de 2013 (DJe de 10/10/2013):

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. CREDITAMENTO. TELAS, MANTAS E FELTROS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DO PAPEL. PRODUTOS CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO. NÃO SUJEIÇÃO À LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO ART. 33, I, DA LC 87/96. 1. Discute-se neste recurso especial se o creditamento de ICMS relativo às aquisições de telas, mantas e feltros, empregados na fabricação de papel, está provisoriamente impedido pela limitação temporal prevista no art. 33, I, do LC 87/96. 2. Tratando-se de uma exceção de ordem temporal que condiciona o exercício do direito de creditamento assegurado pelo caput do art. 20 da LC 87/96, a regra prevista no art. 33, I, dessa mesma lei complementar deve ser interpretada restritivamente, sob pena de, mediante eventual e indevido entendimento mais ampliativo, tornar sem efeito as importantes modificações normativas realizadas pela Lei Kandir. Assim, conforme a literalidade desse dispositivo legal, apenas as entradas referentes ao uso e consumo do estabelecimento, ou seja, do local que dá suporte à atividade fim da empresa (art. 11, § 3º, da LC 87/96), têm o direito do respectivo creditamento protraído, não sendo possível estender essa restrição às aquisições de mercadorias ou produtos a serem consumidos no processo produtivo. 3. De acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal estadual, as telas, mantas e feltros são adquiridos pela recorrente para serem integralmente consumidos no processo de industrialização do papel, viabilizando, assim, a sua atividade fim. Nesse contexto, verifica-se que tais materiais não se enquadram como de uso ou de consumo do estabelecimento, mas, como produtos intermediários imprescindíveis ao processo de fabricação e, por isso, o creditamento correspondente a essas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96. 4. Recurso especial provido.” (RECURSO ESPECIAL Nº 1.366.437 PR(2013/0029728-8))

No mesmo sentido:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL QUE IMPUGNA DECISÃO INTERLOCUTÓRIA. ANÁLISE IMEDIATA. POSSIBILIDADE. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). LC N. 87/96. PROVA PERICIAL. NECESSIDADE. 1. O cerne do debate refere-se ao direito de crédito de ICMS, oriundo dos denominados produtos intermediários utilizados no processo industrial, integrando-se ao produto final, ou seja, aqueles consumidos no processo, de forma imediata e integral. 2. O recurso especial da agravada foi inadmitido e não retido pela instância a quo; e, em que pese os argumentos quanto ao fato de que tendo sido interposto recurso especial contra decisão interlocutória, devendo, para tanto, ficar retido o recurso nos termos do art. 542, § 3º, do CPC, a jurisprudência desta Corte entende que se admite excepcionalmente o destrancamento do recurso especial, desde que demonstrados de forma inequívoca a

plausibilidade do direito alegado e o risco de dano irreparável. 3. Esta Corte já se pronunciou acerca do tema no sentido de que, identificar os produtos ou insumos que integram o processo produtivo e se agregam à mercadoria para posterior circulação demanda conhecimento técnico e especializado, porquanto a prova do fato é complexa diante da diversificação da atividade empresarial. 4. Não se há falar em incidência da Súmula 7/STJ ao caso presente, porquanto não foi efetuada análise das provas constantes dos autos, mas apenas determinação para realização de perícia ante a complexidade técnica da causa. Agravo regimental improvido.” (AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 224.082 RS(2012/0182970-3)

3 - Decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo o direito ao crédito de ICMS dos produtos essenciais ao processo produtivo. Com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, foi ampliada a possibilidade de creditamento, pois esta faz referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não que eles integrem o produto final, representando um nítido avanço na técnica não cumulativa para o ICMS:

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

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

*2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, **ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.***

(...) 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” (artigo 20, caput), desde que não “se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento” (§1º). Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

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

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

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

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

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

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

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que “determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte”. Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois “tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos”.

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

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

8. Recurso Especial parcialmente provido.”

(REsp 1175166/MG, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgada em 16/03/2010, DJe 26/03/2010 – grifo da transcrição)

4 - No âmbito do Estado da Bahia, foram citadas diversas decisões as quais reconhecem o direito ao crédito, tendo em vista a característica de insumo do material utilizado, por estarem interligadas ao processo produtivo da empresa:

“Processo - A. I. nº 281078.0001/06-0

Recorrentes - Fazenda Pública Estadual E Unilever Brasil Ltda.

Recorridos - Unilever Brasil Ltda. e Fazenda Pública Estadual

Recursos De Ofício E Voluntário– ACÓRDÃO 1ª JF Nº 0256-01/06

Origem - Ifep Comércio

Internet - 14/03/2007

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

Acórdão CJF Nº 0077-12/07

EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. ÁLCOOL GRAXO C12C13 DENOMINADO NEODOL 23. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado que o produto importado tem aplicação exclusiva como matéria-prima na formulação de detergentes, sendo o seu subproduto destinado à fabricação de cosméticos e similares. Modificada a Decisão recorrida. Infração improcedente 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRODUTO ENQUADRADO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL GRAXO C12C13 DENOMINADO NEODOL 23. GLOSA DO CRÉDITO. Infração descaracterizada, vez que é decorrente da anterior. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício PREJUDICADO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.”

Destaca-se parte do voto:

“VOTO

Quanto ao mérito, restou comprovado no processo que o produto importado pelo recorrente **tem aplicação exclusiva como matéria-prima, insumo na** formulação de detergentes, e posteriormente, subproduto destinado à fabricação de cosméticos e similares. **Também é incontestável que toda a mercadoria objeto da ação fiscal foi adquirida pela empresa Oxiteno do Nordeste S/A para ser utilizada em seu processo de industrialização.** Ressalte-se que o Laudo Técnico apresentado pelo recorrente reforça esse entendimento.”

“Processo - A. I. Nº 279691.0807/06-0

Recorrentes - Fazenda Pública Estadual E Primo Schincariol Indústria De Cervejas E Refrigerantes Do Nordeste S/A.

Recorridos - Schincariol Indústria De Cervejas E Refrigerantes Do Nordeste S/A. e Fazenda Pública Estadual

Recursos - Recursos De Ofício E Voluntário – Acórdão 3ª JF nº 0325-03/06

Origem - Ifep – Dat/Norte

Internet - 02/12/2009

1ª Câmara De Julgamento Fiscal

Acórdão CJF Nº 0329-11/09

EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Comprovado o pagamento do imposto, antes da ação fiscal. Exigência insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO FISCAL. Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação. Decisão recorrida mantida em relação à infração 2 e

modificada em razão do restabelecimento da infração 5. Exigências subsistentes. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Modificada a Decisão recorrida em razão do restabelecimento da infração 03 e redução da infração 06. c) BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. O autuado creditou-se de valor superior ao permitido pela legislação. Infração comprovada através de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recursos PARCIALMENTE PROVIDOS. Decisão unânime.”

Destaca-se parte do voto:

(...)

“No tocante às infrações 6 e 7, relativas à utilização indevida de crédito fiscal e a falta de pagamento das diferenças de alíquotas referentes às aquisições de materiais para uso e consumo do estabelecimento, verifiquemos que se tratam de: Gás Cloro, utilizado no tratamento da água utilizada na fabricação das cervejas e dos refrigerantes, e Nalco N 20230, Nalco N 6040, Nalco N 9541, Nalco N 2855 e Nalco N 22300, materiais usados no tratamento da água dos condensadores da casa de máquina que alimenta as caldeiras.”

(...)

*Contudo, quanto ao Gás Cloro, o qual em sua defesa foi dito que é utilizado no tratamento da água, e em seu Recurso Voluntário complementado que é material usado no tratamento da água industrial para clorar a água captada nos poços e torná-la cervejeira, **que é a água utilizada na produção das cervejas e refrigerantes, o que foi ratificado através de declaração do químico da empresa, à fl. 190, que, por compor o produto final, deve ser considerado como insumo no processo de fabricação e, como tal, com direito ao crédito fiscal correspondente à sua aquisição**, relativa à Nota Fiscal de nº. 2043, de 23/03/04, consoante demonstrado à fl. 69 dos autos. Logo, não procedem as exigências fiscais inerentes à glosa do crédito do ICMS no valor de R\$1.732,32 e da diferença de alíquotas no valor de R\$721,80, relativos ao produto Gás Cloro, o que reduz o valor da infração 6 para R\$8.651,85 e da infração 7 para R\$12.359,76, conforme errata a seguir:” (...)*

5 - Processo - A. I. Nº 207140.0037/05-0:

*“Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais forem consumidos no processo industrial **ou** integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.”*

“A legislação estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias-primas e produtos intermediários condiciona-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º).”

*“É necessário salientar que, tanto os materiais de consumo quanto os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém **o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece**: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denomina-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.”*

Em relação à multa de 60% lançada no Auto de Infração, conjuntamente com a cobrança do imposto, rechaçou a exigência por entender ser descabida e implicar em violação ao princípio constitucional do não confisco. Invocou a aplicação do art. 150, inv. IV, art. 5º incs. XXII e XXIII; e, art. 170, II, todos da Constituição Federal de 1988.

Reforçando esse entendimento a defesa fez citação de decisões originárias do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, repudiando qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, conforme se verifica nos arestos abaixo transcritos:

“(…)

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade “aquilo que não pode ser”. A proporcionalidade, como uma das facetas da

razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.

5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu quantum adequado.

6. In casu, "a conduta do autor que motivou a autuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no artigo 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995, exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)" (fls.122/123).

7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87.

(...)

9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais."

(STJ – RESP n. 728999 – Ministro Relator Luiz Fux – Data do Julgamento: 26/10/2006)

"(...)

- É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

(...)"

(STF – ADI-MC n. 1075 – Ministro Relator Celso de Mello – Data de publicação: 24.11.2006)

"Com efeito, a multa aplicada à empresa ora recorrente em percentual de 25% sobre o valor da mercadoria não se mostra razoável, configurando, na espécie o caráter confiscatório da penalidade pecuniária.

Observe, por relevante, que a orientação que venho de referir constitui diretriz prevaiente na jurisprudência desta Corte, na linha de sucessivos julgados, monocráticos e colegiados, proferidos a respeito do tema em causa, os quais reconhecem a plena legitimidade da incidência do postulado constitucional da não confiscatoriedade sobre as próprias multas tributárias."

STF – RE 771.921/GO - Relator. Min. Celso de Melo.

(...)

"É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo - e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias - poderá revestir-se de efeito confiscatório. Mais do que simples proposição doutrinária, essa asserção encontra fundamento em nosso

sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, com ressalva de situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 243 e seu parágrafo único)” STF – Pleno – Adi n.º 1075-MC/DF – Relator. Min. Celso de Melo.

“RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL EM MANDADO DE SEGURANÇA. IPVA ATRASADO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE 100% SOBRE O VALOR DA EXAÇÃO. ALEGAÇÃO DE CONFISCO.

I - A multa aplicada no campo tributário deve seguir os mesmos princípios existentes para este ramo do direito, pois, apesar de não ser tributo, restringe o mesmo direito fundamental que este, que é a propriedade. Assim, a proibição contida no art. 150, IV, da Constituição Federal, de instituição de tributo com efeito de confisco, também se aplica às multas decorrentes da exação.

Precedente do STF: ADI n. 1075/MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 24/11/2006.

II - Não configura confisco, entretanto, a aplicação de multa de 100% sobre débito de IPVA, visto que a alíquota deste imposto, incidente sobre o valor venal do veículo, atinge parcela pouco expressiva do bem.

III - Recurso ordinário improvido.”

(RMS 29.302/GO, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 25/06/2009).

Postulou também pela aplicação ao caso dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Formulou ainda pedido para que o PAF fosse encaminhando para revisão, visando à produção de prova pericial, objetivando demonstrar que os “gases industriais” – **oxigênio e hidrogênio** são essenciais e indispensáveis ao processo produtivo da celulose branqueada, e tendo em vista todas as especificidades técnicas envolvidas no referido processo produtivo. Fundamentou o pedido nas disposições do artigo 145 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF). Formulou quesitos e indicou assistente técnico.

Prestada a informação fiscal, o autuante discorreu que o aspecto principal da autuação fiscal é o diferimento do ICMS na saída de gases industriais com destino a indústria de celulose. O contribuinte alega em sua defesa que o diferimento está amparado na essencialidade dos gases na fabricação de celulose.

Após afastar a tese de nulidade invocada pela defesa o autuante destacou que o diferimento do imposto (postergação do lançamento e recolhimento do ICMS) é um benefício legal, concedido pelo ente tributante, sob determinadas condições. Assim sendo, pode o Estado da Bahia, dentro da competência que lhe foi constitucionalmente atribuída para criar e disciplinar o ICMS, estabelecer validamente as hipóteses sujeitas a tal benefício em questão, de acordo com o interesse público.

Como exemplo citou as disposições do Decreto 7.738/99 que procedeu à alteração de alguns dispositivos do Decreto 6.734/97, conforme abaixo:

Art. 2º, III, “d”, do Decreto 6.734/97 – Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido, nas operações internas, com insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens.

*Art. 2º do Decreto 7.738/99 – **Não se considera** insumo, para fins de aplicação do diferimento do ICMS de que trata a legislação estadual, as operações de fornecimento de energia elétrica e as prestações de serviço de comunicação.*

Fez observar que a essencialidade do produto não é o fator determinante para a adoção do diferimento, e sim a sua presença no produto final, ainda que de forma transformada, e desde que o ente tributante assim o considere. No caso específico, o ente tributante, através dos Pareceres da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, concluiu que os gases industriais são consumidos no processo produtivo, porém não se incorporam ou não estão presentes na composição do produto final. Esta conclusão teria sido reforçada na própria defesa do contribuinte (itens 33, 35 e 38), conforme abaixo:

“33. Assim, o oxigênio gasoso é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo...”;

“35. O hidrogênio gasoso, por sua vez, é também aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo...”;

“38. Nessa linha, e em que pesem tais gases não integrarem o produto final...”.

Outro aspecto relevante, realçado pelo autuante, é que os gases industriais são considerados materiais de consumo, no sentido de serem consumidos no processo produtivo, e desta forma a sua aquisição ocorre com a utilização do crédito fiscal de ICMS.

Finalizou a peça informativa pedindo pela manutenção do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente acato como prova válida neste PAF o descritivo do processo de produção industrial juntado pela defesa às fls. 87 a 97 dos autos, que contempla a descrição propriamente dita de todo o processo de produção industrial da celulose branqueada, com respectiva a participação dos insumos gasosos (**oxigênio e hidrogênio**). Os trechos mais significativos do mencionado laudo técnico se encontram reproduzidos no relatório.

Considerando a existência no PAF da referida prova técnica, entendo ser desnecessária a realização da perícia requerida peça defesa, visto que nos autos há elementos probatórios suficientes para a formulação de uma decisão de mérito.

Reproduzo a seguir a norma que rege as operações objeto da autuação, contidas no Decreto nº 6.734/97:

Art. 2º, III, “d”, do Decreto 6.734/97 – Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido, nas operações internas, com insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens.

*Art. 2º do Decreto 7.738/99 – Não se considera insumo, para fins de aplicação do diferimento do ICMS de que trata a legislação estadual, as operações de fornecimento de **energia elétrica** e as **prestações de serviço de comunicação**.*

O art. 2º do mencionado Decreto exclui do conceito de insumo, para fins de aplicação do diferimento, as operações de fornecimento de energia elétrica e as prestações de serviços de comunicações.

Os pareceres elaboradas pela DITRI - Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, equipararam ou assemelharam a participação dos gases industriais fornecidos pela autuada para a empresa fabricante de celulose à utilização que normalmente se dá energia elétrica nos processos de produção industrial.

Observo que em regra a energia elétrica é consumida nos processos fabris para a movimentação de máquinas e equipamentos, fazendo o papel de força motriz. Há também o emprego desse insumo na iluminação do estabelecimento fabril; ou, ainda, como elemento catalizador de reações físico-químicas ou separador de elementos físicos, a exemplo da eletrólise.

O parecer nº 04242/2010, que serviu de respaldo para a autuação ressalta que *“a mercadoria energia elétrica apenas será considerada insumo do processo industrial quando o produto final obtido for também a energia elétrica, ainda que transformada”*.

No mesmo parecer merece destaque o seguinte trecho: *“Quanto aos gases industriais também mencionados na peça Consulente, salientamos que os mesmos são utilizados com finalidade semelhante à energia elétrica, não podendo, portanto, ser considerados como insumos do processo industrial de fabricação da celulose e papel, restando igualmente afastada a aplicabilidade do benefício do diferimento previsto no Dec. nº 6.734/97”*.

Por sua vez, no Parecer de nº 10220/2010 há que se destacar a seguinte passagem: *“Conclui-se, assim, que os gases industriais citados pela Consulente são utilizados basicamente para aumentar a capacidade do forno de cal e possibilitar uma maior economia de combustível necessário à manutenção do perfil térmico, não se caracterizando como insumo industrial, mas*

sim como materiais de uso e consumo do estabelecimento industrial de fabricação de celulose e papel, restando afastada a aplicabilidade do benefício do diferimento, visto que sua utilização não é indispensável à realização do processo fabril”.

Observo que os citados pareceres se valeram do método da equiparação para tornar equivalentes, na aplicação da norma restritiva do direito ao diferimento, a energia elétrica e os gases industriais (**hidrogênio e oxigênio**).

Pelo descritivo contido no laudo técnico, que não foi contestado na informação fiscal quanto ao conteúdo, percebe-se que:

1 - O **hidrogênio gasoso** é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo agindo na etapa de recuperação licor necessário ao processo de cozimento da matéria-prima – denominado "processo Kraft" –, sendo o principal agente gerador de energia necessária à separação daqueles elementos presentes no licor (hidróxido de sódio e sulfeto de sódio) que retornam ao processo de cozimento. **Em suma:** o hidrogênio funciona como insumo combustível na geração de calor indispensável para a separação/recuperação dos compostos químicos necessários à realização das reações químicas inerentes ao processo de fabricação da celulose, destacando-se a sua participação nas etapas de produção de soda cáustica, no processo denominado de “caustificação”.

2 - O **oxigênio**, por sua vez, é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo, como elemento que interage diretamente com a matéria-prima, para agir:

- I. Na oxidação do sulfeto de sódio (composto integrante do licor de cozimento);
- II. No processo de deslignificação em uma ou duas fases com aplicação do licor branco oxidado e/ou hidróxido de sódio e oxigênio, facilitando o processo de branqueamento; e
- III. No processo de branqueamento da polpa participando do 2º estágio.

Fica patente ou evidenciado que os gases industriais fornecidos pela empresa autuada são insumos consumidos e integralmente utilizados no processo produtivo da celulose branqueada, na condição de produtos intermediários, visto que mesmo participando das etapas de geração do produto final, nele não se integram fisicamente.

Assim a equiparação operada pela DITRI nos pareceres que serviram de suporte para a autuação, assemelhando participação dos gases industriais aplicados na fabricação de celulose, ao uso que normalmente se dá a energia elétrica nos estabelecimentos industriais, não tem correspondência com os fatos que foram detalhadamente descritos na prova técnica anexada a este processo.

Além desse conflito, de ordem fática, verifico que os pareceres da Diretoria de Tributação fizeram uso de método interpretativo que se choca com os princípios da legalidade e da taxatividade que permeiam a elaboração de regras de tributação no sistema jurídico brasileiro.

Se a intenção do legislador fosse excluir do diferimento previsto no Dec. 6.734/97 operações com outros insumos, poderia se valer da técnica legislativa da enumeração taxativa, normalmente adotada para as regras normativas que tratam de benefícios fiscais, seja para excluir ou mesmo inserir algum produto no tratamento tributário desejado. Considerando, entretanto, que o legislador enumerou, na regra restritiva de aplicação do diferimento, tão somente os insumos energia elétrica e os serviços de comunicação, retirou do intérprete e do aplicador a possibilidade de inserção de outros elementos no conteúdo da lei, ainda que por equiparação ou analogia.

Ressalto que no Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/66), há regra impeditiva do emprego da analogia para estabelecer exigência de tributo (art. 108, § 1º).

Aplica-se também ao caso em exame o preceito geral, positivado na norma maior, de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma, senão em virtude de lei (art. 5º, inc. II, da CF/88). A lei ou a norma de hierarquia inferior deve ser expressa ou literal para restringir direito não comportando interpretação ampliativa, excluindo-se assim a possibilidade do aplicador ou

operador do direito fazer uso de métodos hermenêuticos que conduzam a limitações que não estejam expressas no conteúdo da norma.

Por sua vez, quanto à essencialidade dos produtos fornecidos pela autuada no processo de produção da celulose branqueada, aspecto que foi contestado pelo autuante na fase de informação fiscal, é questão que, nosso entender, foi dirimida com os esclarecimentos apresentados na prova técnica apensada ao presente PAF.

Repisando a questão, o laudo técnico, com o descritivo do processo fabril, pontuou que o **hidrogênio** é totalmente consumido, em torno de 15%, no processo fabril, como elemento combustível gerador de calor no forno de cozimento, sendo indispensável para a separação/recuperação dos compostos químicos necessários à realização das reações químicas inerentes ao processo fabril.

Já o **oxigênio** é insumo aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo, no denominado “Método Kraft”. É elemento que interage diretamente com a matéria-prima, nas reações de oxidação do sulfeto de sódio (composto integrante do licor de cozimento da madeira), etapa necessária à retirada de lignina da madeira, possibilitando o seu branqueamento. Essa etapa é também denominada de “degradação da lignina”. O mesmo insumo é utilizado na fase propriamente de branqueamento da polpa celulose, em reações químicas específicas e necessárias para a posterior produção de papel de imprimir e papel de escrever de alta qualidade.

Considerando o acima exposto nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento formalizado no Auto de Infração em epígrafe.

Ficam prejudicados o exame das questões atinentes à nulidade do lançamento fiscal e os argumentos que conduziram ao pedido subsidiário do contribuinte visando o ajuste da multa pecuniária - por ofensa aos princípios do não confisco e da capacidade contributiva. A insubsistência da cobrança do imposto afasta a penalidade a ele vinculada. Logo, a decretação de improcedência do Auto de Infração absorve as questões prejudiciais suscitadas na peça defensiva.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0023/13-1**, lavrado contra **AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.**

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

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2014.

ANGELO MARIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR