

PROCESSO - A. I. N° 278936.0023/13-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA. (EKA BAHIA)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0131-05/14
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
INTERNET - 11/05/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0085-11/15

EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE GASES INDUSTRIALIS PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE DE CELULOSE BRANQUEADA. OPERAÇÕES REGIDAS PELO DECRETO N° 6.734/97. Diferimento do lançamento e pagamento de ICMS nas operações internas com insumos destinadas a fabricantes de celulose, para o momento em que ocorrer a saída de produtos fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens. O oxigênio é aplicado como insumo no processo produtivo e está contemplado pelo regime de diferimento. O hidrogênio é utilizado como combustível e não configura como insumo aplicados no processo fabril, conforme laudo técnico juntado aos autos. Reformada parcialmente a Decisão. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida que desonerou o valor total exigido no Auto de Infração lavrado em 26/12/2013, que acusa falta de tributação de 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 art. 2º, III, “d” do Decreto nº 6.734/97 – R\$2.122.539,38.

Na apreciação da lide da Primeira Instância foi proferida a seguinte Decisão:

Inicialmente acato como prova válida neste PAF o descriptivo 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 comunicação.

Os Pareceres elaboradas pela DITRI - Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, equipararam ou assemelharam a participação dos gases industriais fornecidos pelo autuado 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 descriptivo 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 caustica, 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 autuado 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 pelo autuado 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 descriptivo 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 insubstância 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.

A 5ª JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF//99.

A 1ª CJF decidiu converter o processo em diligência (fls. 152/153) para que o autuante esclarecesse em que fase do processo produtivo são aplicados os produtos oxigênio e hidrogênio e qual a função de cada um no processo de produção de celulose e elaborasse demonstrativos apartados.

Na informação fiscal prestada às fls. 157/158 o autuante disse que os produtos são utilizados:

- Para acelerar ou interromper processos, aquecer, resfriar, alterar e preservar produtos;
- O oxigênio é utilizado para incrementar a capacidade de produção de um forno de cal, que pode chegar a 30%, permitindo postergar investimentos para atingir uma maior capacidade.

E que, a alternativa de adquirir mais cal e despejar o excedente de lama é custosa, visto que a utilização como combustível permite obter economia na ordem de 30% por tonelada de cal, que deve ser somado aos benefícios da adição do oxigênio. Ainda que a economia com o combustível pode, em alguns casos, tornar rentável o oxigênio adicionado, mesmo quando não é necessário ampliar a capacidade da produção.

Conclui que os gases não integram o produto final.

O contribuinte foi intimado para tomar conhecimento do resultado da diligência (fl. 168), e se manifestou às fls. 174 a 178. Comenta a realização da diligência e diz que a mesma se restringiu a transcrição do Parecer técnico da Gerência de Indústria e Comércio Exterior.

Afirma que embora os processos produtivos de celulose apresentem semelhanças, não se pode dizer que todos os contribuintes utilizem processos idênticos e que o contribuinte interessado na consulta que deu origem ao Parecer valeu-se da propriedade carburente do oxigênio, para melhora de aproveitamento de outros combustíveis, o que não vale dizer para a VERACEL.

Diz que conforme laudo elaborado pela Veracel e juntado com a defesa "o oxigênio não é utilizado no forno de cal" e sim no processo químico de retirada de lignina da madeira provendo o seu branqueamento.

Quanto à utilização do hidrogênio, afirma que não houve avanço, seja porque o hidrogênio não é

energia elétrica e sim "*combustível para produção de energia térmica*", utilizado no forno de cal da Veracel, o que não afasta do diferimento, restrito a energia elétrica. Ressalta ainda, que não se concebe a produção de celulose, sem a fase de recuperação em que se insere o forno de cal.

Conclui afirmando que a diligência não trouxe nada que pudesse mudar o curso do processo e requer que seja mantida a Decisão proferida pela Primeira Instância.

VOTO

O Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF decorre da desoneração total do valor exigido relativo ao lançamento que acusa não tributação em operação não contemplada no regime de diferimento.

Conforme descrição da infração, o autuado promoveu saídas de hidrogênio e oxigênio gás a granel, conforme demonstrativo às fls. 7 a 11, com destino a estabelecimento fabricante de papel e celulose, amparado pelo diferimento do ICMS, de acordo com o art. 2º, III, "d" do Decreto nº 6.734/97.

Por sua vez, a fiscalização entendeu que a operação não estava contemplada pelo regime de diferimento, afirmado que os produtos não constituem insumos, conforme Pareceres nºs 4.242/10 e 10.220/10 emitidos pela GECOT/DITRI, cujas cópias foram acostadas às fls. 14 a 16.

Na Decisão proferida, a 5ª JJF apreciou que os Pareceres exarados pela DITRI equipararam a utilização dos gases industriais no processo de fabricação de celulose ao do emprego de energia elétrica, porém, com base no laudo técnico da empresa, os gases (hidrogênio e oxigênio) são consumidos no processo fabril, concluindo que estão amparados pelo regime do diferimento.

Para facilitar a análise do reexame da Decisão, reproduzo abaixo elementos contidos no processo:

- A) *O art. 2º, III, "d", do Dec. 6.734/97 estabelece: 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.*
- B) *O 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.*
- C) *Os destinatários dos produtos objeto da autuação são habilitados com o benefício do diferimento nº 4.295.000-7, nas aquisições internas de insumos previstos no art. 2º do Dec. 6.734/97 (informação contida no Parecer 4.242/10 – fl. 12).*

Infere-se que o destinatário dos produtos comercializados (fabricante de celulose), está devidamente habilitado a adquirir *insumos e embalagens*, contemplado com o regime de diferimento, com restrição específica nas aquisições de *energia elétrica e serviço de comunicação*.

No que se refere ao posicionamento contido na Decisão de que o oxigênio e o hidrogênio constituem insumos utilizados no processo produtivo de fabricação de celulose, verifico que conforme laudo técnico juntado pela empresa (fls. 87 a 96), sua descrição indica etapas de:

Toras de eucaliptos transformadas em cavaco → transformação do cavaco em polpa (linha de fibra) → cozimento a vapor para dissolver a lignina da madeira e produção de licor → digestor onde se libera as fibras de celulose para formação da polpa (parte é conduzida para recuperação) → lavagem da polpa, deslignificação, depuração, branqueamento → celulose.

Conforme apreciado na Decisão ora recorrida, o oxigênio é aplicado e consumido em diversas etapas do processo produtivo, como elemento que interage diretamente com a matéria-prima, para oxidar o licor branco provocando a oxidação do sulfeto de sódio (composto integrante do licor de cozimento); no processo de deslignificação e branqueamento.

Já a utilização do hidrogênio, conforme descrito na fl. 92 do laudo técnico, em paralelo ao processo de produção de celulose, existe uma linha de recuperação e utilidades para tornar o

“processo ambiental, energética e economicamente viável”, no tratamento de água, efluentes e resíduos sólidos e gestão de gases atmosféricos.

O hidrogênio entra nesta etapa como combustível na queima do carbonato de cálcio no forno de cal, conforme foto imagem descriptiva do forno de cal e injeção de hidrogênio, na fl. 97.

Constatou que na informação fiscal (fl. 109), não foram contestados a função dos produtos objeto da autuação, como insumos utilizados no processo de fabricação de celulose, restringindo ao argumento de que os Pareceres emanados pela DITRI concluem que os gases industriais consumidos no processo industrial não estão presentes no produto final e que se caracterizam como material de uso ou consumo.

Pelo exposto, conforme acima apreciado, nesta situação específica, o oxigênio fornecidos pela empresa autuada se caracteriza como insumo consumido no processo produtivo da celulose branqueada, interagindo diretamente com a matéria-prima, participando das etapas de geração do produto final. Embora nele não se integre fisicamente ao produto final, entra no processo produtivo afetando a matéria prima que integra o produto final. Como o art. 2º do Decreto nº 7.738/99 restringe para fins de aplicação do diferimento apenas as operações de fornecimento de *energia elétrica e serviço de comunicação*, concluo que o produto oxigênio está contemplado com o regime de diferimento (insumo), ao teor do art. 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados.

Já o hidrogênio funciona apenas como combustível na geração de calor do forno de cal.

Portanto, não se caracteriza como insumo no processo de fabricação de celulose, ao teor do disposto no art. 2º, III, “d”, do Dec. 6.734/97. Logo, não sendo insumo, não se enquadra como produto diferido e consequentemente tributável as operações de comercialização de hidrogênio.

Assim sendo, tomo como base o demonstrativo elaborado pela fiscalização às fls. 163 a 165 e considero devido o valor de R\$1.015.965,29 conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Valor Devido	Data Ocorr	Data Vencto	Valor Devido	Data Ocorr	Data Vencto	Valor Devido
31/01/10	09/02/10	33.065,63	30/01/11	09/02/11	28.597,28	29/02/12	09/03/12	27.573,11
28/02/10	09/03/10	29.961,37	28/02/11	09/03/11	26.089,85	30/03/12	09/04/12	20.502,79
31/03/10	09/04/10	32.843,13	30/04/11	09/05/11	26.807,87	30/04/12	09/05/12	31.807,05
30/04/10	09/05/10	19.805,42	30/05/11	09/06/11	37.654,22	30/05/12	09/06/12	34.405,32
31/05/10	09/06/10	33.022,04	30/06/11	09/07/11	12.107,18	30/06/12	09/07/12	34.375,11
30/06/10	09/07/10	30.756,80	30/07/11	09/08/11	12.729,45	30/07/12	09/08/12	34.260,59
31/07/10	09/08/10	31.049,67	30/08/11	09/09/11	23.567,60	30/08/12	09/09/12	35.403,53
31/08/10	09/09/10	30.369,66	30/09/11	09/10/11	27.387,01	30/09/12	09/10/12	37.428,91
30/09/10	09/10/10	29.700,80	30/10/11	09/11/11	30.182,88	30/10/12	09/11/12	16.136,89
31/10/10	09/11/10	28.277,01	30/11/11	09/12/11	33.082,34	30/11/12	09/12/12	35.130,22
30/11/10	09/12/10	28.243,74	30/12/11	09/01/12	32.267,61	30/12/12	09/01/13	35.280,20
31/12/10	09/01/11	26.544,57	30/01/12	09/02/12	29.548,44	Total		342.303,72
TOTAL DE 2010		353.639,84	TOTAL DE 2011		320.021,73			1.015.965,29
TOTAL DO AUTO DE INFRAÇÃO								

Dessa forma, considero correta a Decisão proferida pela 5ª JJF com relação ao produto oxigênio e reformulo a Decisão quanto ao produto hidrogênio, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.

VOTO DIVERGENTE

Divirjo do voto proferido pelo Nobre Relator em razão de dois aspectos: O primeiro por identificar a existência de questão prejudicial que inviabiliza a análise do mérito e o segundo atinente ao próprio mérito conforme adiante explicitarei.

Início pela a exposição da prejudicial de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva, a teor do quanto prescrito na alínea “b” do inciso IV do artigo 18 do RPAF.

Conforme relatado, o objeto da controvérsia instaurada nos presentes autos reside no fato de o sujeito passivo haver dado saída de mercadorias – oxigênio e hidrogênio – com diferimento, nos

termos do quanto previsto o artigo 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97, procedimento que no entender da fiscalização contraria a legislação de regência em vista de tais mercadorias não se constituírem como insumos aplicados no processo fabril do estabelecimento adquirente.

Ocorre que, em se tratando de operações sujeitas a diferimento, onde o objeto da lide diz respeito à utilização dada pelo estabelecimento adquirente às mercadorias adquiridas, não poderia o Fisco exigir do autuado o imposto que entende devido, por não ser ele, nesta hipótese, o responsável pelo lançamento e pagamento do tributo, senão vejamos:

Como mencionado, o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS devido nas operações internas com insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose encontra previsão legal no quanto previsto no artigo 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97.

Da análise da referida norma constata-se com especial clareza que esta se destinou tão somente a enumerar as hipóteses autorizativas do diferimento, nada dispondo acerca das demais regras aplicáveis a esta espécie de substituição tributária.

Assim é que na ausência de disposições em norma especial – Decreto nº 6.734 – aplicar-se-ão as regras prescritas na norma geral, na hipótese, aquelas previstas nos artigos 342, 347 e 349 do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Nos termos do que dispõe o artigo 342 do RICMS, *a substituição tributária por diferimento diz respeito às situações em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada no presente é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ou do bem, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento expressamente previstos pela legislação.*

Especificamente acerca da responsabilidade e momento em que deve ocorrer o lançamento e recolhimento do imposto diferido assim dispõem os artigos 347 e 349 da mesma norma regulamentar:

Art. 349. A responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja diferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do diferimento.

Art. 347. O ICMS será lançado pelo responsável:

I – uma vez ocorrido o momento previsto como termo final do diferimento, ainda que a operação que encerrar o diferimento seja isenta ou não tributada;

II – sempre que a saída da mercadoria for efetuada em circunstâncias em que não seja possível a adoção do diferimento, como nas seguintes hipóteses:

a) saída de mercadoria para outra unidade da Federação ou para o exterior;

b) saída de mercadoria em decorrência de negócio cuja natureza ou características não correspondam às hipóteses regulamentares que autorizem o benefício, pelo não-preenchimento de alguma condição, inclusive por não estar o destinatário habilitado a operar no regime de diferimento, ou no caso de saída para consumidor ou usuário final;

III – sempre que se verificar qualquer fato que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, tais como:

a) a hipótese de a mercadoria vir a ser destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente ou destinatário que a tiver recebido com diferimento do imposto, ou a emprego em objeto alheio às suas atividades;

b) a ocorrência de furto, roubo, perecimento, sinistro ou desaparecimento da mercadoria objeto do benefício. Grifos meus

Interpretando-se as normas transcritas de forma sistemática tem que:

(a) A substituição tributária por diferimento ocorrerá sempre que a lei transferir a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente sobre determinada operação para o adquirente da mercadoria na condição de sujeito passivo por substituição

- vinculado a etapa posterior (artigo 342);
- (b) Será responsável pelo lançamento e pagamento do imposto o estabelecimento do contribuinte – remetente ou destinatário – onde ocorrer a circunstância, evento ou fato que enseje o encerramento da fase de diferimento (artigo 349);
- (c) A responsabilidade será do estabelecimento **remetente** sempre que: (i) a saída de mercadoria beneficiada tiver como destino outra unidade da Federação ou o exterior; e (ii) a operação de saída não corresponda às hipóteses regulamentares que autorizem o diferimento (inciso II, artigo 347);
- (d) A responsabilidade será do estabelecimento **destinatário** sempre que: (i) se verificar o momento previsto como termo final do diferimento (inciso I, artigo 347); (ii) se verificar qualquer fato que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, tais como a hipótese de a mercadoria vir a ser destinada a uso, consumo do adquirente ou destinatário que a tiver recebido com diferimento do imposto (inciso III, artigo 347);

Pois bem! No caso dos autos, a adquirente das mercadorias – a VERACEL – se dirigiu ao estabelecimento autuado munida de cartão de habilitação que lhe autorizava a adquirir insumos destinados à industrialização em sua unidade fabril com diferimento do imposto, benefício de que faz jus em face do quanto previsto no Decreto nº 6.734, tendo adquirido, nesta condição, os produtos Oxigênio e Hidrogênio que no seu entendimento têm natureza de produtos intermediários.

No meu sentir naquele momento, a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto foi transferida ao adquirente nos termos do quanto previsto no inciso I do artigo 347.

Posteriormente, após analisar o processo fabril do adquirente, entendeu o fisco estadual que os produtos hidrogênio e oxigênio não desempenham naquele processo a função de insumos, concluindo, por conseguinte, que as operações de aquisição correspondentes não poderiam se dar com diferimento do imposto.

Trata-se, como se vê, de interpretação do conceito de insumos conferida pelo Fisco, com a qual, ressalte-se, não se sabe se o adquirente concorda ou, se mesmo, é a melhor exegese que deve emprestar ao caso. Isto porque, só a empresa adquirente poderia tratar com propriedade do seu processo fabril e esclarecer a função dos produtos em seu processo. Tanto é assim, que todas as provas e laudos constantes dos autos foram produzidos a partir de elementos e informações coletadas de outros processos, vale dizer: as conclusões a que chegou o relator têm fulcro em prova emprestada.

Em que pese respeitar o entendimento externado pelo Nobre Relator, não consigo conceber possibilidade jurídica de existência de norma que possa impor ao estabelecimento autuado a obrigação de avaliar o processo fabril de cada um dos seus clientes e, de forma subjetiva, determinar quais dos produtos que industrializa ou revende se subsume ao conceito de insumo. Admitir tal hipótese entra em rota de colisão com o princípio da segurança jurídica.

Nesta situação, onde não se é possível identificar com a devida precisão a destinação que será dada à mercadoria objeto da saída e, por outro lado, há norma que concede diferimento às saídas de insumos destinados à aplicação em processo fabril do adquirente, a responsabilidade é necessariamente transferida ao estabelecimento deste, pois só ele tem competência para aferir a natureza jurídica do produto que está adquirindo vis a vis à legislação de regência. É neste sentido que dispõe a norma insculpida no inciso II, "b" do artigo 347 do RICMS.

Aqui, a abstenção do lançamento do imposto por parte do remetente decorre de declaração prestada pelo adquirente que assume, nos termos da lei, a responsabilidade integral por eventual desvirtuação no destino da mercadoria, sendo ele, porquanto, o único sujeito passivo contra o qual o Fisco poderia exigir o imposto.

Situação diferente ocorre quando, mesmo se tratando de aquisição de insumo o adquirente deixa

de apresentar a necessária habilitação ao diferimento ou quando declara que determinada mercadoria, embora especificada na norma concessiva de benefício, será destinada ao mercado externo ao seu uso e consumo. Em tais circunstâncias, a teor do quanto dispõe o inciso II do artigo 347 ora analisado a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto é, indubitavelmente, do sujeito passivo originário, vale dizer: o remetente da mercadoria.

Isto posto, tendo o Auto de Infração sido lavrado contra o remetente das mercadorias e não contra o destinatário intuitivo concluir que o lançamento de ofício encontra-se eivado pelo vício de nulidade, a teor do quanto disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “b” do RPAF.

Ante ao exposto, reconheço de ofício a nulidade do Auto de Infração.

Vencida que fui quanto a prejudicial apontada, passo a me posicionar sobre o mérito do lançamento.

Entendo não merecer reforma a Decisão de piso.

Com efeito, no entendimento do Nobre Relator as saídas de hidrogênio não poderiam se dar com diferimento do imposto porque este produto seria utilizado pelo adquirente como combustível na geração de calor do forno de cal, não se caracterizando, portanto, como insumo no processo de fabricação de celulose.

Como cediço, o conceito de insumo está inserto nas normas que tratam do direito ao crédito do imposto, tendo as conclusões a que chegou o Relator advindo da interpretação de tais normas.

Pois bem! O direito à compensação do imposto do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

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:

I – o valor do imposto anteriormente 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;
(...)

§ 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;

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático. Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destinam-se a abarcar aos produtos intermediários, ao material de embalagem, bem assim às demais mercadorias que embora não participem diretamente do processo fabril estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela lei Complementar 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. (grifos meus)

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, o legislador estadual baiano definiu o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, do adverbio não para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador neste caso prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades a que ela se destina. Por exemplo, os produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se esta mercadoria, matéria prima ou produto intermediário **não for** efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução. Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pela alínea “b” do inciso V do artigo 93.

No caso dos autos, se admitirmos o laudo técnico de fl. 92, o hidrogênio, cuja natureza de insumo foi refutada pelo Nobre Relator é utilizado como combustível na geração de calor do forno de

cal.

Nestes termos, passo a analisar se o mencionado produto atende às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Matéria prima, definitivamente, não é, uma vez que não integra o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação do hidrogênio está vinculada ao processo fabril do sujeito passivo, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que é nele consumido na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Não vislumbro como possa ser dispensada a aplicação do hidrogênio no processo fabril do adquirente sem que algum prejuízo não seja ocasionado à fabricação de celulose.

Destarte, outra não pode ser a conclusão senão a de que o hidrogênio não se subsume ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, razão pela qual a saída promovida pelo contribuinte autuado poderia se dar com diferimento do imposto nos termos do artigo 2º do Decreto nº 6.734.

Diante de tais considerações, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278936.0023/13-1, lavrado contra **AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA. (EKA BAHIA)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.015.965,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Maurício Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO - VOTO DIVERGENTE

MARIA HELENA DE MENDEONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS