

PROCESSO - A. I. N° 278936.0004/15-3
RECORRENTE - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0118-01/16
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/01/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0322-11/16

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE GÁS HIDROGÊNIO PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL FABRICANTE DE CELULOSE BRANQUEADA COM A UTILIZAÇÃO DO DIFERIMENTO PREVISTO NO ART. 2º, III, “b”, DO DECRETO Nº 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 de saídas realizadas pelo autuado, referentes ao fornecimento de gás hidrogênio, não estão alcançadas pelo regime de diferimento do imposto, previsto no art. 2º, III, “b”, do Decreto nº 6.734/99. No caso em tela, o hidrogênio é utilizado em paralelo ao processo de produção de celulose. O art. 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734, determina que ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido, nas operações internas com insumos e embalagens destinados a contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, 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. Ou seja, existem condições para a admissibilidade de adoção do diferimento de que trata o 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/99. A primeira é de que o insumo seja destinado a contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais. A segunda é que os produtos fabricados tenham aplicação do referido insumo. Este não é o caso do hidrogênio no processo de produção de celulose. Ou seja, o hidrogênio não é aplicado como insumo no produto fabricado, mas sim em etapa paralela ao processo de produção de celulose. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. a) MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações reconhecidas. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.**

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0118-01/16), que julgou Procedente a autuação lavrada em 30/09/2015, a qual exige crédito tributário no valor de R\$412.840,35, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$351.120,59, acrescido da multa de 60%. Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração: “Contribuinte deixou de tributar à operação de saída de gás industrial – hidrogênio destinado a fabricante de papel e celulose; para o contribuinte a operação estava amparada pelo diferimento do imposto, de acordo com o artigo 2º, III, d, do Decreto 6.734/97. Este entendimento do contribuinte está incorreto, tendo em vista que o diferimento do imposto ocorre apenas para as saídas de insumos destinados a fabricante de papel e celulose, e o gás industrial – hidrogênio não é considerado insumo, conforme decisão da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF 0085-11/15, anexada ao Auto de Infração.”
2. Dar entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$23.327,87, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;
3. Dar entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2013, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$38.391,89, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias.

O autuado apresentou a impugnação às fls. 43/77 e o autuante prestou a devida informação fiscal às fls. 138/154.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa nos seguintes termos:

“O Auto de Infração em exame versa sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado. As infrações 2 e 3 foram objeto de reconhecimento por parte do autuado, inclusive com o pagamento do valor do débito reconhecido efetuado com os benefícios da Lei nº 13.449/15 do Programa Concilia Bahia.

Diante disso, as infrações 2 e 3 são subsistentes, cabendo, no caso, a homologação do pagamento e, consequentemente, a extinção do crédito tributário.

No que concerne ao item da autuação impugnado, no caso a infração 1, inicialmente, cabe-me apreciar a nulidade do lançamento arguida pelo impugnante.

Alega o impugnante que em conformidade com a sistemática do diferimento, o ICMS a ser pago fica postergado, devendo ser recolhido por aquele que adquiriu as mercadorias e promoveu a saída dos produtos industrializados com aqueles insumos que tiveram o ICMS diferido na entrada.

Diz que se viu enquadrado nos termos do artigo 2º, inciso III, alínea “d” do Decreto nº 6.734/97 e não efetuou o recolhimento do tributo, deixando, portanto, esta responsabilidade para a compradora de sua matéria, para o momento em que esta efetuasse saída de suas mercadorias.

Assevera que, diante disso, o autuante ao desconsiderar que o ICMS já fora recolhido, ou ao menos parte dele, aos cofres públicos pelo adquirente dos insumos que forneceu, lavrando o Auto de Infração sobre tudo aquilo que seria devido no ano de 2013, infringiu o artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que calculou de forma falha o valor cobrado.

Conclusivamente, consigna que busca o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, pois, o que consta na autuação não reflete os reais montantes, haja vista que verificada a aplicação da sistemática do diferimento, existem débitos já recolhidos e isso deveria ter sido levado em consideração e apurado quando do lançamento de ofício.

Não há como prosperar a pretensão defensiva. No caso, inexistente ilegitimidade passiva. A responsabilidade pela apuração do imposto é do autuado, na condição de remetente das mercadorias e não do destinatário.

Na realidade, diversamente do alegado, a Fiscalização efetuou o lançamento de ofício para exigência do ICMS que entende como devido, justamente pela impossibilidade de aplicação do regime de diferimento do ICMS, conforme se encontra descrito no Auto de Infração.

Veja-se: [...] para o contribuinte a operação estava amparada pelo diferimento do imposto de acordo com o Artigo 2º, III, d, do Decreto 6.734/97. Este entendimento do contribuinte está incorreto, tendo em vista que o diferimento do imposto ocorre apenas para as saídas de insumos destinados a fabricante de papel e celulose, e o gás industrial – hidrogênio não é considerado insumo, conforme decisão da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF 0085-11/15, anexada ao Auto de Infração.

Ou seja, não se está exigindo ICMS diferido, mas sim o ICMS devido pelas operações próprias de saídas de

mercadorias realizadas pelo autuado, em razão de não haver tributado normalmente as referidas operações. Portanto, inexistiu a falha aduzida pelo impugnante. Noto que o Acórdão citado pelo impugnante não tem relação com a matéria aqui tratada.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência da hipótese prevista no art. 18, IV, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No que tange à arguição de que o lançamento deve ser cancelado, por existência de dúvida essencial quanto à qualificação do ato, em face de a decisão proferida pela 1ª CJF no Acórdão CJF Nº. 0085-11/15 ter sido dada por voto de qualidade do Presidente da Câmara, sendo que ao longo do processo seis votos proferidos lhe foram favoráveis contra três desfavoráveis, verifico que não há como aplicar, no presente caso, o art. 112 do CTN.

Isso porque, consoante estabelece o Regimento Interno deste CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.529/99, entre outras competências, cabe as Juntas de Julgamento Fiscal (JJF) julgar em primeira instância os processos administrativos fiscais em que haja exigência de tributo e multa, conforme foi o caso da decisão proferida pela 5ª JJF no Acórdão JJF Nº 0131-05/14. Entretanto, consoante determina o mesmo Regimento Interno cabe às Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF) julgar em segunda instância recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal.

Ou seja, no caso aventado, a 5ª JJF decidiu pela nulidade do Auto de Infração, nos termos do Acórdão JJF Nº 0131-05/14, e recorreu de ofício da decisão para as Câmaras de Julgamento Fiscal, conforme manda o art. 169, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no exercício de sua competência regimental, ao julgar o recurso de ofício reformou a decisão de primeira instância julgando parcialmente o Auto de Infração, nos termos do Acórdão CJF Nº. 0085-11/15.

Quanto ao fato aludido pelo impugnante de ter sido a decisão do Acórdão CJF Nº 0085-11/15 proferida por voto de qualidade do Presidente da Câmara, vale registrar que o Regimento Interno do CONSEF estabelece expressamente esta possibilidade no seu artigo 70, conforme se verifica na transcrição abaixo do referido dispositivo regimental:

Art. 70. As decisões das Juntas e das Câmaras serão tomadas por maioria de votos, tendo o Presidente da Junta ou Câmara, ou quem suas vezes fizer, voto de qualidade em caso de empate na votação.

Diante disso, não há que se falar em cancelamento da exigência fiscal com fundamento no art. 112 do CTN, conforme pretendido pelo impugnante.

Cabe-me também, de forma preliminar, apreciar o pedido de realização de diligência/perícia formulado pelo impugnante, inclusive na sessão de julgamento quando da sustentação oral.

Considero que os elementos que compõem o presente processo tornam desnecessária a realização da perícia/diligência requerida pelo impugnante. Isso porque, a própria peça de defesa, o Laudo Técnico colacionado aos autos pelo autuado, os Pareceres da DITRI, a decisão sobre a mesma matéria de que cuida este item da autuação, proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA, no Acórdão CJF Nº. 0085-11/15 se apresentam suficientes para análise, formação do convencimento e, conseqüentemente, decisão da lide.

Assim sendo, com fulcro no art. 147, I, “a”, II, “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, indefiro o pedido de realização de perícia/diligência.

No mérito, verifico que o cerne da questão reside no fato de se determinar se poderia o autuado ter utilizado o diferimento do ICMS, previsto no art. 2º, III, “d” do Decreto nº 6.734/97, nas operações de saídas de hidrogênio com destino a estabelecimento fabricante de papel e celulose, conforme procedeu ou, se tais operações não estavam amparadas pelo referido diferimento do ICMS, conforme a acusação fiscal.

O entendimento do autuado é de que o gás hidrogênio se constitui em insumo do processo produtivo do seu cliente adquirente da referida mercadoria, no caso a Veracel S/A, enquanto a Fiscalização entende que não se trata de insumo, mas sim de material de uso/consumo.

O acima referido art. 2º, III, “d”, do Decreto nº. 6.734/97 estabelece que:

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

[...]

III - nas operações internas com:

[...]

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.

Conforme consignado linhas acima, a matéria de que cuida o presente Auto de Infração tem precedente de julgamento em outro Auto de Infração, no qual figurou no polo passivo o mesmo contribuinte, sendo que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA julgou procedente a exigência fiscal relativa ao gás hidrogênio vendido pelo autuado à empresa Veracel S/A, nos termos do Acórdão CJP Nº. 0085-11/15.

No Voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator foi consignado como fundamento para manutenção da exigência quanto ao hidrogênio o seguinte:

[...]

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 descritiva do forno de cal e injeção de hidrogênio, na fl. 97.

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.

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.

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

Conforme se vê da leitura do voto acima reproduzido, o oxigênio foi considerado insumo do processo produtivo do fabricante de papel celulose, contudo, o hidrogênio não, tendo sido mantida a exigência fiscal.

O fundamento para manter a exigência fiscal quanto ao gás hidrogênio foi de que 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, nos termos do art. 2º, III, “d”, do Decreto n. 6.734/97.

No Laudo Técnico acostado aos autos consta que:

[...]

Associada ao processo de produção de celulose existe a linha de recuperação e utilidades responsável por tornar o processo ambiental, energética e economicamente viável. O setor de utilidade consiste no tratamento de água, efluentes e resíduos sólidos, além da gestão e tratamento das emissões atmosféricas geradas. O processo de recuperação baseia-se no processamento do licor negro, gerado na etapa de cozimento.

Nos excertos abaixo reproduzidos extraídos da peça defensiva consta o seguinte:

1.É preciso compreender a importância dessa fase de Recuperação para o processo produtivo de celulose branca. Em termos práticos e objetivos, 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.

2. Exsurge daí a característica de essencialidade do hidrogênio gasoso como insumo do processo produtivo. Em termos práticos, a substituição do hidrogênio por outro combustível não autoriza que se alcance o mencionado nível de economia.

3. Por outro ângulo – e partindo desta constatação –, não se pode aceitar a designação limitada de material de uso e consumo de elemento que interfere tão essencialmente no processo produtivo. É dizer, a depender das características desse ou daquele combustível – que apesar de não integrar o processo final ou não ser consumido no processo produtivo direto – a produção de celulose será mais ou menos custosa, ou mesmo inviável. Por certo que essa não é a conceituação clássica de material de uso e consumo, exsurgindo já daqui a impropriedade do posicionamento fiscal.

4. Disso tudo, o que há de se frisar para o objeto dessa defesa, é que o processo é realizado no forno a uma temperatura de 1.100º C, sendo que ao menos 15% do combustível empregado para essa queima é o hidrogênio fornecido pela Impugnante, evitando-se, dessa forma, pela utilização conjunta de combustíveis secundários, a queima de óleo combustível, com ganhos evidentes em termos de escala, geração de valor, e de proteção ambiental.

5. O hidrogênio gasoso, por sua vez, é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo agindo no processo de Recuperação desse 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.

6. Frise-se, o hidrogênio é utilizado no processo de obtenção de insumo necessário ao licor branco utilizado no processo de cozimento (fase imediata à lavagem dos cavacos) e sua utilização tem influência direta na estrutura de custos do processo industrial.

Conforme se verifica no item 5, acima reproduzido, o hidrogênio gasoso é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo agindo no processo de Recuperação desse licor necessário ao processo de cozimento – processo Kraft.

Já no Laudo Técnico acima reproduzido consta que o processo de recuperação baseia-se no processamento do licor negro, gerado na etapa de cozimento.

No item 6 acima transcrito consta que o hidrogênio é utilizado no processo de obtenção de insumo necessário ao licor branco utilizado no processo de cozimento (fase imediata à lavagem dos cavacos) e sua utilização tem influência direta na estrutura de custos do processo industrial.

A conclusão a que se chega da análise dos elementos acima transcritos é de que o hidrogênio é aplicado e consumido no processo de Recuperação, sendo que este processo de recuperação se baseia no processamento do licor negro, gerado na etapa de cozimento, tratando-se de um processo paralelo ao processo de produção de celulose.

Ou seja, o processo de Recuperação, conforme inclusive consignado no Voto acima reportado, se apresenta paralelo ao processo de produção de celulose:

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.

Ora, sendo o licor negro um subproduto do processo de tratamento químico da indústria de papel e celulose, decorrente da mistura de compostos químicos inorgânicos de digestão, resíduos de madeira dissolvida (lignina) e outro tipo de matéria orgânica separada da madeira durante o cozimento no processo Kraft, por certo que o hidrogênio utilizado no processo de Recuperação não participa como insumo do processo de produção de celulose.

Nas palavras do próprio impugnante o hidrogênio é utilizado no processo de obtenção de insumo necessário ao licor branco utilizado no processo de cozimento (fase imediata à lavagem dos cavacos) e sua utilização tem influência direta na estrutura de custos do processo industrial.

Vale dizer que, apesar de ter influência direta na estrutura de custos do processo industrial, conforme alegado pelo impugnante, o hidrogênio, no caso em exame, não se caracteriza especificamente como insumo no processo de produção de celulose.

Observe-se que o art. 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734, determina que ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido, nas operações internas com 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.

Ou seja, existem condições para a admissibilidade de adoção do diferimento de que trata o 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734. A primeira é de que o insumo seja destinado a contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais. A segunda é que os produtos fabricados tenham aplicação do referido insumo.

Certamente, pelo que foi visto e analisado, este não é o caso do hidrogênio no processo de produção de celulose. Ou seja, o hidrogênio não é aplicado como insumo no produto fabricado, mas sim em etapa paralela ao processo de produção de celulose.

Diante disso, a infração 3 é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado.”

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 249/262, tecendo um breve relato sobre tempestividade, competência recursal, os fatos, bem como da Decisão recorrida, sendo objeto do recurso apenas a infração 1, já que as infrações 2 e 3 foram reconhecidas.

Asseverou não concordar com o entendimento que norteou a decisão, motivo pelo qual disse que demonstraria, nas razões recursais, que, diferentemente do que restou entendido, o hidrogênio

não “é utilizado em paralelo ao processo de produção de celulose” e deveria ser considerado insumo do processo produtivo, sendo necessário o afastamento da autuação.

Assim, suscitando a nulidade do Auto de Infração e da imposição da multa, aduziu que:

“De acordo com a 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 aqueles insumos (que tiveram o ICMS diferido na entrada).

Conforme alegado pela Recorrente em sua Impugnação, no caso concreto, a Recorrente se viu enquadrada nos termos do artigo 2º, inciso III, alínea “d” do Decreto nº 6.734/97 e não efetuou o recolhimento do tributo, deixando, portanto, esta responsabilidade para a compradora de sua matéria, para o momento em que esta efetuasse saída de suas mercadorias.”

Em sequência, consignou que “... por tudo o que foi descrito e juntado até aqui, percebe-se que aos gases industriais, hidrogênio e oxigênio, sempre foi dado, pela própria adquirente, o tratamento de **insumos** aplicados ao processo produtivo:

Nessa linha, o imposto reclamado na autuação foi recolhido pela compradora ao tempo em que deu saída de seus produtos.”

Destacou que o autuante, ao desconsiderar ser o imposto – ou ao menos parte dele – já recolhido aos cofres públicos pela adquirente dos insumos fornecidos pela recorrente, lavrando o Auto de Infração sobre o total do que seria devido no ano de 2013, infringiu o artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que calculou de forma falha o valor cobrado.

Ocorre que a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal entendeu que, no caso concreto, não se estaria exigindo o ICMS diferido, mas sim o ICMS devido pelas operações próprias de saídas de mercadorias realizadas pelo autuado, em razão de não ter tributado normalmente as referidas operações.

Assegurou ser tal entendimento totalmente equivocado pelo simples fato de que o diferimento do ICMS é mera técnica arrecadatória substitutiva do sujeito passivo, sem substituição do contribuinte próprio, na medida em que se trata de uma mera postergação ou adiamento do pagamento do imposto e, ao mesmo tempo, a transferência da responsabilidade para o pagamento do imposto a um terceiro, invocando seu embasamento no art. 2º que estabelece: “*Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido*”.

Afirmou que, por obediência à norma, suspende-se tanto o pagamento quanto o lançamento do ICMS para o momento em que ocorrer a saída dos produtos dos contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas.

Aduziu existir apenas a ocorrência de um fato gerador de ICMS, o qual somente pode ser exigido uma vez, sob pena de o Fisco ocorrer em bis in idem e enriquecimento sem causa.

Nesse contexto, buscou o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, afirmando que, acaso existente valor devido pela Recorrente, aquele constante nos autos não reflete o real montante, pois verificada a aplicação da sistemática do diferimento, há alegados débitos já recolhidos e isso deveria ter sido levado em consideração e apurado quando da lavratura do Auto de Infração.

Ainda como questão prévia, suscitou a existência de cerceamento do direito de defesa, quanto ao pedido de perícia e conversão do julgamento em diligência, na medida em que a decisão de piso considerou que a própria peça de defesa, o Laudo Técnico, os Pareceres DITRI e a decisão anterior que compõem o processo administrativo seriam suficientes para a decisão da lide, tornando desnecessária a realização da perícia/diligência.

Alegou que a abordagem dada pela decisão *a quo* ao material trazido pela então Impugnante, agora Recorrente, distorceu a interpretação do laudo juntado à defesa inicial para fazer caber uma preconcepção fiscal ultrapassada de que haveria necessidade de contato com dos insumos com a pasta de celulose.

Sustentou que o indeferimento do pedido da recorrente caracteriza cerceamento do direito de

defesa, invocando já ter decidido o Tribunal de Justiça de São Paulo pela anulação de sentença que não acolheu o pedido de produção de provas. No mesmo sentido a ementa do STJ sobre a necessidade de realização de perícia em processos.

Meritoriamente, invocou o princípio do direito do regime do diferimento do ICMS no fornecimento de insumos para indústria de celulose branqueada.

Disse 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 tem diferido o seu lançamento e pagamento, que passa a ser devido no momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados pelos adquirentes dos insumos, encontrando-se previsionado tal regime no Decreto nº 6.734, de 1997.

Sustentou que a questão se insere em saber a natureza dos gases vendidos pela Recorrente (no presente caso, apenas o hidrogênio) à fabricante de celulose branqueada e outras pastas para fabricação de papel, para se enquadrar, ou não, no regime de diferimento disposto no Decreto antes mencionado e, no caso específico, se caracterizam como insumos do processo produtivo de celulose branqueada.

Mencionou que o autuante baseou-se nos Pareceres da DITRI, confirmados pela 1ª CJF, para desconsiderar o regime que adota “os gases industriais” adquiridos pelo fabricante de celulose branqueada e outras pastas para fabricação de papel como insumos, tratando-os como material de uso e consumo.

Asseverou que a concepção adotada pelo Fisco da Bahia nos Pareceres que fundamentaram a autuação, no sentido de que *“os gases industriais são destinados para o aumento da capacidade do forno industrial”* é diversa do real contexto em que o hidrogênio é utilizado na fabricação da celulose branqueada, haja vista que se destina à fase de recuperação, fase essa que atualmente torna o processo viável tanto do ponto de vista econômico como ambiental.

Aduziu ser incorreta a decisão da 1ª Junta de Julgamento ao considerar o hidrogênio um insumo, só que em processo paralelo ao da produção de celulose. Ou seja, concluiu-se, equivocadamente, que o hidrogênio é aplicado e consumido no processo de Recuperação, o qual se baseia no processamento do licor negro, gerado na etapa de cozimento, tratando-se de um processo paralelo ao de produção da celulose, portanto, decidindo que, apesar de ter influência direta na estrutura de custos do processo industrial, o hidrogênio não se caracterizaria especificamente como insumo no processo de produção da celulose.

Citou trecho do voto proferido no processo anterior sobre a matéria, Auto de Infração nº 278936.0023/13-1, no qual o Relator confundiu as linhas de recuperação e utilidades, ao entender que *“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 águas, efluentes e resíduos sólidos e gestão de gases atmosféricos.”*

Que na redação no Laudo da Veracel, a fase de recuperação é associada ao processo de celulose, além de não ser tratamento de efluentes (o que incumbe a linha de utilidades).

Explicou que o processo de recuperação tem esse nome justamente por recuperar o licor negro para devolver ao processo de cozimento a parte da matéria prima responsável pela deslignificação e branqueamento da celulose, ou seja, com o processo de recuperação são obtidos os insumos para a própria produção da celulose, concluindo que, sem recuperação seria necessário comprar novamente a soda cáustica, o dióxido de cloro e demais produtos químicos, todos eles, sem dúvida, insumos do processo produtivo (insumos na acepção fiscal tradicional estrita). Com a recuperação – e se fosse possível um processo industrial de rendimento “ η ” de 100% - tais insumos seriam recuperados do próprio processo. Daí, não há como tê-lo como meramente paralelo.

Em suma, o entendimento emanado em primeira instância não é o melhor e nem atual para a matéria, porquanto, diferentemente do decidido, a fase de recuperação não é paralela ao processo produtivo, mas, sim, intrinsecamente associada a ele.

Reportou-se acerca do processo produtivo da celulose branqueada, tendo o Laudo da Veracel anexado à Impugnação descrito a linha de recuperação como associada ao processo de produção de celulose, baseando-se no processamento do licor negro gerado na etapa de cozimento.

De acordo com o laudo, o licor negro, rico em sais de sódio e compostos orgânicos proveniente da madeira, tem elevado conteúdo energético e, por isso, é processado por combustão dos compostos orgânicos para recuperar os compostos de sódio (Na) e enxofre (S) usados para produzir o licor branco que é “recirculado” para o digestor.

Também registrou que o sistema de recuperação retorna os reagentes ao digestor com um mínimo de perda, sendo essa a principal característica do processo Kraft.

Às fls. 257/259, o Recorrente discorre sobre o desenvolvimento do processo industrial Kraft, utilizando como suporte o conteúdo da Apostila 4. Papel e Celulose. Processos Químicos Industriais II da Profa. Heizir F. de Castro. 2009, pg. 9 (Doc. 01), para a Universidade de São Paulo – Escola de Engenharia de Lorena - EEL, transcrevendo as etapas do processo, fluxograma e destacando que a etapa de recuperação do processo Kraft é dividida em três fases, apresentando, à fl. 259, um resumo dessas fases.

Prossegue abordando o conceito de insumo e a caracterização do hidrogênio como insumo para fim de diferimento do ICMS.

Destacou que: *“Até o presente momento, a discussão tem se pautado na conceituação de insumo a partir de sua definição para fins de creditamento do ICMS, no âmbito da aplicação do conceito da não cumulatividade. É natural que assim se perceba, tratando-se especificamente de ICMS, e à vista do trato tradicional que sempre se deu ao imposto.*

Por tudo que já se demonstrou, dentro desse mesmo âmbito não é possível conceber a a fase de recuperação como mero processo paralelo ao de produção de celulose, dado que, como já se demonstrou, o processo kraft de produção de celulose engloba, tem como uma de suas fases, a fase de recuperação. É o mesmo dizer que, sem a fase de recuperação, o processo de produção de celulose seria qualquer outro que não o kraft.”

De qualquer forma, ainda que se queira trazer à resolução do caso a visão mais estrita e tradicional do ponto de vista fiscal, ainda assim há questionamentos sobre ser essa a melhor abordagem, visto mesmo que não há na norma isentiva a definição do que seja insumo. É como se percebe do art. 2º do Decreto nº 6.734, de 1997, transcrevendo o citado artigo.

Observa que não há, como se percebe, uma definição do que seja insumo, existindo apenas a regra do diferimento para as operações realizadas com insumo. Não está escrito que *“fica diferido o imposto nas operações com insumos (...), compreendendo-se por insumo a legislação fiscal para fins de crédito de ICMS.”*

Por fim assevera: *“De forma que, para além de tudo o que já se demonstrou sobre a essencialidade da fase de recuperação, integrante do processo kraft de produção de celulose, há também o aspecto de que a decisão de primeira instância foge aos preceitos do art. 111 do CTN, aplicando interpretação restritiva –por fiar-se no conceito fiscal tradicional de matéria prima e produto intermediário –, e não apenas o literal, sendo impossível extrair da literalidade da norma a restrição que pretendeu aplicar.”*

Alegou a supressão de instância por não abordagem das razões relativas à inaplicabilidade dos pareceres DITRI 04242/2010 e 10220/2010 e a multa confiscatória cobrada à razão de 60% do tributo.

Diz que o julgamento restringiu suas razões ao aspecto estrito fiscalista, sem abordagem das demais questões relativas à não aplicabilidade dos referidos pareceres, e *“da multa confiscatória, a Decisão a quo incorre em supressão de instância, pois não resta à parte invocar expressamente os argumentos que foram até então levantados:*

a) Sobre partirem de premissas equivocadas, aqueles pareceres, justamente por levarem em consideração processo produtivo diverso do realizado pela Recorrente;

b) Por ser jurisprudência firme nos tribunais superiores a orientação de que a cobrança de multa em valor superior ao próprio imposto ter caracter eminentemente confiscatório.

Tratando-se a supressão de instância prática macular de todo o processo administrativo, devem a decisão de primeira instância ser anulada para proferimento de nova, em que sejam abordados também esses argumentos.”

Finalizou pedindo que: “Isto posto, é imperiosa a conclusão no sentido da total improcedência da acusação fiscal, razão pela qual a Recorrente, confiante na criteriosa orientação e no senso jurídico desse ilustre Julgador Tributário, diante do que se contém neste Recurso Voluntário, requer e espera,

a) De início, a conversão do julgamento em diligência, para que sejam respondidos os quesitos adrede formulados, e aqui repetidos; e, ao final;

b) O recebimento e o conhecimento da presente Recurso, com a consequente desconstituição TOTAL do crédito tributário e o consequente cancelamento do auto.”

A PGE/PROFIS, no particular, não foi instada a se manifestar.

VOTO VENCIDO

De plano, destaco que não serão apreciadas as reiteradas solicitações de realização de diligência/perícia suscitadas pela Recorrente, porquanto patente a possibilidade de decidir a lide em seu favor, além de não considerar cabível que, para se julgar a procedência ou improcedência de uma ação fiscal, seja necessário o envolvimento de terceiro, o qual não se encontra legalmente citado, na medida em que a ação fiscal é resultante da lavratura de um Auto de Infração, constando um sujeito passivo e um sujeito ativo, jamais envolvendo um terceiro sujeito.

Com efeito, o cerne da questão reside na controvérsia de se estar atribuindo ao sujeito passivo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS em razão de ter realizado operações tributáveis como não tributáveis, tendo o Autuado sustentado a tese de se encontrar acobertado por diferimento do imposto previsto na legislação estadual, justificativa não aceita pelo autuante.

Destaque-se que encontra-se demonstrado nos autos, através das Notas Fiscais listadas às fls. 8 e 9, que a autuada vendeu Gás Industrial Hidrogênio Gel para a empresa VERACEL, sem destaque do imposto, consignando, no corpo das referidas notas fiscais, que o produto era destinado ao emprego na fabricação de celulose.

Em suas razões defensivas, o autuado contestou a autuação, sustentando serem as operações, objetos da autuação, passíveis de deferimento do ICMS, de acordo com a regra inscrita no art. 2º, inciso III, alínea “d”, do Decreto nº 6.673/97, dispondo taxativamente:

“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)

Consoante se constata do normativo transcrito, o provisionamento do diferimento conduz ao raciocínio lógico-jurídico de que, não estando a mercadoria albergada pelo diferimento, por desatender às condições, deve-se restabelecer a legalidade, exigindo-se o imposto de acordo com os critérios da regra normal de tributação, inclusive no que concerne ao sujeito passivo, que deve corresponder àquele contribuinte que realizou o fato gerador da incidência do ICMS - circulação/saída de mercadoria.

No particular, o diferimento está condicionado a um fato futuro e incerto, sobre o qual o contribuinte regular do ICMS, aquele que dá saída à mercadoria (vendedor), não possui qualquer ingerência, qual seja, o efetivo emprego do produto vendido na fabricação de celulose.

Em outras palavras, o vendedor da mercadoria somente saberia se o produto comercializado estaria enquadrado na isenção muito tempo após a saída das mercadorias, quando do seu efetivo uso no estabelecimento destinatário.

Sucedendo, nos casos de tributação vinculada a eventos posteriores à ocorrência do fato gerador, deve-se perquirir se seria razoável o agir do sujeito passivo quanto à tributação daquela operação e, caso o evento futuro não se confirmasse, se deveria o contribuinte, sob a égide de quem realiza a condição normativa, fazer os ajustes necessários quanto ao recolhimento do imposto devido.

Importante ressaltar que, no caso versado, a VERACEL, adquirente do hidrogênio vendido pela Recorrente, informou a destinação da mercadoria e solicitou, expressamente, que a nota fiscal de venda fosse emitida sem destaque de ICMS, tendo em vista tratar-se de produto albergado pelo diferimento, nos termos da legislação em vigor.

Nesse contexto, posiciono-me no sentido da impossibilidade de a fiscalização exigir da Recorrente a responsabilidade tributária pela aplicação do benefício do diferimento, conforme solicitado pelo adquirente, tendo em vista não caber ao vendedor investigar qual será o uso futuro da mercadoria vendida.

Assim sendo, por todos os ângulos que se analise a questão, é forçoso reconhecer a legalidade do procedimento da Recorrente e, por consequência, a ilegitimidade passiva da imputação.

Ressalto que esse entendimento se encontra fulcrado em diversas Decisões emanadas do STJ, cuja Ementas são transcritas a seguir:

i- “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. VENDA DE GADO. EMPRESA ADQUIRENTE. TRANSAÇÃO COMERCIAL. DECLARAÇÃO POSTERIOR DE INIDONEIDADE. BOA-FÉ DO ALIENANTE.

1. Não compete ao vendedor perseguir o destino do produto alienado com o fim de constatar se o comprador foi o real destinatário. Deve apenas, no momento da transação, exigir a documentação necessária referente à idoneidade da contratante e, após aperfeiçoado o negócio, dar cumprimento ao objeto da obrigação.

2. Não é razoável, portanto, submeter o alienante à obrigação do recolhimento de tributos pela alegada falta do adquirente, pois não tem o dever jurídico de fiscalizar os atos e comportamentos dos compradores com quem comercializa suas mercadorias. Precedentes.

3. Recurso especial improvido.”

(REsp 302.897/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2006, DJ 20/02/2006, p. 257)

ii- “TRIBUTÁRIO. ICMS. RESPONSABILIDADE. ISENÇÃO. FERTILIZANTES. USO INDEVIDO POR TERCEIROS.

1- A responsabilidade tributária é pessoal. Não permite o ordenamento jurídico a sua transferência a quem não produz fato capaz de fazer gerar a sua incidência.

2- É inadmissível a pretensão fiscal de exigir do comerciante, vendedor de produto isento (no caso, fertilizante para emprego na agricultura) o pagamento do ICMS, por ter o comprador, usuário do referido produto, desviado a finalidade de sua aplicação.

3- À Fazenda Estadual cabe, na espécie, exigir o tributo do contribuinte de fato, autor do desvio, e não do comerciante vendedor, por este não ter meios legais de fiscalizar o comportamento do adquirente do produto.

4- Homenagem ao princípio da legalidade em se tratando da fixação da responsabilidade tributária.

5- Embargos de divergência acolhidos.”

(EREsp 58.845/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 03/12/2001, DJ 04/03/2002, p. 173)

“iii- Tributário. ICMS. Venda de Gado. Falta de Recolhimento pelo Comprador. Exigência Fiscal. Indevidamente Dirigida ao Vendedor.

Decreto 17.727/81.

1. Ultrapassada a fase da venda e compra, consumado o fato gerador, até então não exigível o imposto devido diretamente do vendedor, estabelecida legalmente a obrigação do comprador fazer o recolhimento substituto

tributário, não pode a fiscalização impor àquele o dever de recolher o tributo. O vendedor não tem a obrigação legal de fiscalizar os atos e comportamento do comprador, a quem a lei deferiu a responsabilidade tributária. Ao Estado incumbe fiscalizar, sendo inaceitável a pretensão de perpetuar obrigação sem causa ao vendedor contribuinte substituído.

2. Recurso não provido.”

(REsp 183.644/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2001, DJ 11/03/2002, p. 175)

Destarte, sem margem à tergiversação, é inegável se enquadrar a operação de venda realizada pela Recorrente, no momento de sua efetiva ocorrência, na tipicidade de isenção e, conforme se depreende da doutrina jurídica, o vendedor não tem obrigação legal de fiscalizar os atos e comportamento do adquirente, a quem a lei deferiu a responsabilidade tributária.

Ressalte-se, ainda, que se o adquirente na saída dos produtos fabricados por ele recolheu o imposto que incidia sobre a mercadoria recebida com a chancela do diferimento, o que obrigatoriamente tem que ser apurado, estaria o Fisco incidindo em bi-tributação do ICMS contrariando frontalmente a justiça fiscal.

Nesse quadro fático-jurídico, nenhum imposto pode ser exigido da Recorrente, por se enquadrar em ilegitimidade passiva.

Por guardar total identidade com a hipótese sob comento, inclusive sendo o mesmo sujeito passivo, idêntico o autuante, objeto da autuação e produto (hidrogênio), peço vênias para trazer ao julgamento, como suporte desta decisão, por comungar integralmente com o seu entendimento, o brilhante e bem fundamentado voto proferido pela Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, no julgamento do Auto de Infração nº 278936.0023/13-1, Acórdão CJP nº 0085-11-15, *verbis*:

“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 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 no 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."

Diante do exposto, voto pelo RECONHECIMENTO DE OFÍCIO DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO, para reformar a Decisão recorrida.

Sendo julgado por maioria a não procedência desta decisão, passo a analisar o mérito da ação fiscal.

Nesse aspecto o cerne da questão se encontra no entendimento do Fisco de não ser o produto objeto do lançamento (hidrogênio) insumo para a industrialização, mas, sim, material de consumo.

Ocorre que, do mesmo modo, e pela total identidade já mencionada, constante do julgamento antes transcrito, adoto, porquanto a eles me associo integralmente, as razões e os fundamentos proferidos pela ilustre Conselheira, na questão de mérito, por ser, de igual sorte, o meu posicionamento, de teor a seguir retratado:

"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, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto pela 5ª JF.

Concludentemente, amparado nos fundamentos antes deduzidos, entendendo ser de Direito e de Justiça, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a autuação.

VOTO VENCEDOR

O cerne da questão controversa, como bem disse o i. relator, é a responsabilização do recorrente pelo recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações imediatamente tributáveis como se estivessem albergadas pelo instituto do diferimento.

Trata-se de vendas de hidrogênio para a fabricante de papel e celulose denominada VERACEL, tidas (as vendas) pelo autuado como sujeitas ao diferimento. O hidrogênio não configura insumo do processo produtivo da referida sociedade empresária (adquirente), motivo pelo qual a pretensão do sujeito passivo (vendedor) afigura-se contrária à norma insculpida no art. 2º, III, "d" do Decreto nº 6.734/1999.

Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido: ... III - nas operações internas com: ... d) insumos e embalagens destinados à 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).

Não constitui fato futuro ou incerto a não utilização do hidrogênio como insumo, pois, de acordo com a tecnologia de produção de celulose ora existente, em todos os países, isso simplesmente não é possível. O produto em análise funciona como mero combustível na reciclagem da polpa negra, que é um resíduo da industrialização principal (da qual resulta a polpa branca), utilizado com vistas a que se alcance a temperatura ideal para a produção de hidróxido de sódio, e não da celulose resultante da polpa branca.

O fato é notório, de amplo conhecimento, em especial daqueles que militam na compra e venda dos diversos produtos e materiais que envolvem a citada atividade econômica. Ainda que assim não fosse, a ninguém é dado alegar o desconhecimento das normas de Direito Tributário, cuja objetividade é notória, para dar tratamento diferenciado e ilegal aos negócios jurídicos que efetua.

Quero com isso dizer que o conhecimento ou desconhecimento, o elemento volitivo ou o ânimo do agente são de pouca ou nenhuma importância para que se verifique a subsunção ou não dos fatos da vida à hipótese normativa do art. 2º, III, "d" do Decreto nº 6.734/1999.

A jurisprudência apresentada pelo eminente relator não se aplica ao presente caso, em relação ao qual, repito, é de amplo conhecimento a impossibilidade de dar ao hidrogênio outra destinação que não seja a de material de consumo.

Portanto, não há vício por ilegitimidade de parte na presente relação jurídica processual.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Já que a legislação do ICMS não conceitua insumo, um dos caminhos a ser trilhado para que se encontre a acepção jurídica do termo é tomar como fundamento a Lei Complementar nº 95/2002, que versa sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Consoante a referida Lei Complementar, a clareza da norma deve ser obtida mediante o uso de palavras e de expressões em seu sentido comum, **exceto quando versar sobre assunto técnico**, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em se esteja legislando. **Quanto à obtenção da precisão, deve-se articular a linguagem, técnica** ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma, bem como se deve escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional.

O termo insumos, sob o prisma técnico, tem o mesmo sentido e significado em todo o território nacional e se aproxima do significado de matéria prima. Representa cada um dos elementos necessários à produção de bens, **inseridos no início do processo fabril**, que a eles se agregam ao final da industrialização na condição de elemento indispensável.

Sob outro prisma, mesmo assim contrariamente às alegações constantes do Recurso, a Receita Federal do Brasil disciplinou legalmente a expressão “*insumos*” nas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, definindo-os como as rubricas matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, o que não ocorre com o hidrogênio, visto que não entra em contato físico direto com a polpa branca, que, afinal, é a matéria a partir da qual se obterá a celulose.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0004/15-3**, lavrado contra **AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$351.120,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$61.719,76**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Maurício Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Laís de Carvalho Silva e Juliana Santos da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS