

A. I. N<sup>º</sup> - 278936.0004/15-3  
AUTUADO - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.  
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09.08.2016

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N<sup>º</sup> 0118-01/16**

**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 N<sup>º</sup> 6.734/97. É deferido 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 n<sup>º</sup> 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 n<sup>º</sup> 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 n<sup>º</sup> 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2015, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$412.840,35, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou 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 que: “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. Deu 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. Deu 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, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 43 a 77). Inicialmente informa que efetuou o recolhimento do valor do débito atinente às infrações 2 e 3, no âmbito do Concilia. Diz que, desse modo, nada mais há a ser quitado ou questionado com relação a estes itens da autuação. Em face disso, requer o reconhecimento da extinção do lançamento, por pagamento, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Reporta-se sobre a infração 1. Discorre sobre a autuação. Esclarece que a decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal mencionada pelo autuante deu pelo parcial provimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão de Primeira Instância, proferida nos termos do Acórdão JJF nº 0131-05/14, no que diz respeito à exoneração relativa ao gás oxigênio, e revertendo no que diz respeito ao hidrogênio, mantendo a cobrança quanto ao último. Frisa que a 1ª CJF deu parcial provimento pelo voto de qualidade do Presidente do Colegiado, conforme a Resolução do Acórdão cujo teor reproduz.

Afirma que não pode concordar com o lançamento, pois a cobrança se revela absolutamente indevida e ilegítima.

Salienta que traz como suporte de seus argumentos, Laudo Técnico circunstanciado da lavra de seu próprio cliente, no caso a empresa Veracel Celulose S/A, que demonstra o equívoco do entendimento da Fiscalização quanto à natureza e função dos “gases industriais”, no caso oxigênio e hidrogênio, utilizados na fabricação da pasta química branqueada de madeira, NCM 4703.2900 – celulose branqueada, normas fiscais aplicáveis à matéria tributável e da jurisprudência predominante.

Reporta-se sobre o regime de diferimento do ICMS no fornecimento de insumos para a indústria de celulose branqueada.

Observa 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, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados pelos adquirentes dos insumos. Acrescenta que a previsão do regime do diferimento está no Decreto 6.734, de 1997, que ao longo do tempo teve diversas redações, conforme transcreve.

Ressalta que o cerne da questão reside no fato de se saber a natureza do hidrogênio que vende à fabricante de celulose branqueada e outras pastas para fabricação de papel, a se enquadrar no regime de diferimento disposto no Decreto 6.734/97, na medida em que se caracteriza insumo do processo produtivo de celulose branqueada.

Menciona que nos Pareceres da DITRI confirmados pela 1ª CJF e tomados pelo autuante para desconsiderar o regime que adota “os gases industriais” adquiridos pelo fabricante de celulose branqueada e outras pastas para fabricação de papel não são considerados insumos, mas sim material de uso e consumo.

Assevera 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.

Esclarece que os pareceres que deram origem à autuação originária, no caso Parecer nº 10220/2010, de 11/06/2010, que menciona o Parecer original nº 4242/2010, firmaram-se em resposta a outro contribuinte que tem processo produtivo diverso do seu, conforme se verificou em fase de diligência no Parecer juntado pela Fiscalização (doc.09) com identificação do conselente. Frisa que, por essa razão, esse detalhe específico interessa diretamente à questão relativa ao hidrogênio, dado se ler no Parecer nº 10220/2010 o seguinte:

“A Conselente obteve como resposta dessa Diretoria, através do Parecer supracitado, que não se considera insumo, para fins de aplicação do diferimento do imposto, as operações de fornecimento de energia elétrica e as prestações de serviço de comunicação, conforme disciplina do art. 2º do Dec. nº 7.738/99.”

Assinala que, no presente caso, não se pode passar despercebido que não se fala de energia elétrica e não se poderia admitir analogia para ler o que no decreto não está escrito. Aduz que para restringir que o diferimento não se aplica à energia elétrica, assume-se a premissa anterior segundo a qual, ordinariamente, a energia elétrica é insumo do processo produtivo. Em que pese talvez o seja do processo produtivo do conselente que firmou aquela primeira consulta, não o é do processo industrial de seu cliente, adquirente de gás hidrogênio. Destaca que decorre daí a necessidade de se conhecer o processo produtivo específico de que se cuida, conforme passa a abordar.

Reporta-se sobre o processo produtivo da celulose branqueada e o papel dos insumos gasosos em sua produção.

Diz que, apesar de o lançamento tratar especificamente da exigência do ICMS sobre o fornecimento do hidrogênio, é importante que se compreenda o processo como um todo, para desqualificar os Pareceres DITRI sobre os quais se firmou a compreensão fiscal, o qual tratou os gases em uma vala comum da utilização em processo produtivo que não é propriamente o do seu cliente.

Assevera que o oxigênio e o hidrogênio são insumos gasosos para a composição na produção da celulose branqueada, conforme se conclui do Laudo Técnico produzido pelo fabricante de celulose branqueada, no caso Veracel Celulose S.A. (Doc. 05).

Explica que o processo produtivo se inicia com a obtenção das toras de eucalipto clonal e sua Preparação em cavacos (corte longitudinal das toras e sua redução ao tamanho adequado para o

processo de cozimento). Esses cavacos são conduzidos ao Peneiramento de forma a separar os cavacos adequados ao processo de cozimento (fase preparatória), complementando-se, assim, aquela fase de Preparação. Registra que se inicia a partir dessa fase o Processo de Cozimento, por meio do método Kraft.

Esclarece que o processo de cozimento tem por objetivo dissolver a lignina da madeira através da inserção dos cavacos peneirados no vaso de impregnação, no qual os cavacos são aquecidos a vapor e imersos em solução de hidróxido de sódio e sulfeto de sódio, denominada licor de cozimento. Do Vaso de Impregnação, os cavacos “embebidos” em licor de cozimento (licor branco) são destinados ao Digestor, onde se realiza o processo de polpação, através de um processo de aquecimento realizado sob altas temperatura e pressão. Separa-se, nesse processo, a polpa de celulose, que é retirado do fundo do Digestor através de um processo contínuo, e o licor preto, que retorna ao Processo de Cozimento após ter separados, por meio de um processo de caustificação, os elementos de sódio e sulfeto que o compõem. Esse licor preto é extraído e conduzido ao setor de Recuperação, dedicado ao tratamento dos reagentes químicos que compõem esse licor para utilização no processo produtivo da pasta de celulose e integrar novamente o licor branco de cozimento. Nesse processo de preparação do licor branco, utiliza-se o hidrogênio gasoso para recuperação/transformação do óxido de cálcio, composto esse necessário para a produção do licor de cozimento (parte final do último parágrafo da página 3 do Laudo Técnico anexo), à vista de seu alto potencial de geração de energia.

Ressalta a importância dessa fase de Recuperação para o processo produtivo de celulose branca. Diz que 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.

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

Consigna que, 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. Afirma que essa não é a conceituação clássica de material de uso e consumo, exsurgindo já daqui a impropriedade do posicionamento fiscal.

Assinala que voltando ao aspecto essencialmente técnico, nessa fase de recuperação uma cadeia de reações químicas, conforme anexo, Processo Veracel de Caustificação, processa o óxido de cálcio com água (hidróxido de cálcio) reage com o carbonato de sódio, resultando em Hidróxido de sódio (soda cáustica) e carbonato de cálcio.

Registra que em termos de valores, segundo informações fornecidas pela própria Veracel, para cada R\$1.000,00 de cal são produzidos o equivalente a R\$3.742,00 de soda cáustica, ou um ganho da ordem de 274%.

Aduz que, disso tudo, o que há de se frisar para o objeto da impugnação, é que o processo é realizado no forno a uma temperatura de 1.100° C, sendo que ao menos 15% do combustível empregado para essa queima é o hidrogênio que fornece, 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.

Explica que a polpa de celulose, de sua parte, tirada do Digestor, passa do Processo de Cozimento para o Processo de Lavagem para remoção da lignina residual, utilizando-se de licor

de baixa concentração de sólidos. E posteriormente à Lavagem, a polpa de celulose passa pela fase de Deslignificação por oxigênio. Por ser a lignina um composto abundante, o processo ainda continua para deslignificação total das fibras através da reação com o oxigênio. Nesse processo de deslignificação, utiliza-se o oxigênio para oxidação do licor branco (página 4 do laudo anexo – primeiro parágrafo). Afirma que se trata, de fato, de um processo químico, conforme descrito no Laudo (página 3):

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

Salienta que os detalhes da participação do oxigênio para o processo produtivo foram explorados no Auto de Infração nº 278936.0023/13-1, no qual foi exonerada a exigência relativa a esse gás, em decisão de primeira instância e depois confirmada pelo Acórdão CJF nº 0085-11/15, proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA.

Registra que em razão disso deixa de transcrever os detalhes relativos às reações químicas de que participa o oxigênio, sendo suficiente, para introduzir e firmar a ideia equivocada dos pareceres que deram ensejo às autuações, concluir que o oxigênio gasoso é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo 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 seguinte de branqueamento; e (iii) e no processo de branqueamento da polpa participando do 2º estágio.

Quanto ao hidrogênio gasoso, diz que 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.

Frisa 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.

Aponta como equívoco essencial constante do Parecer nº. 10220/2010, dizer que “Com relação ao oxigênio, sua utilização tem a finalidade precípua de aumentar a capacidade de produção do forno de cal”, haja vista que, conforme visto, o oxigênio é usado no processo de deslignificação e branqueamento da celulose. E o equívoco com relação ao hidrogênio que é utilizado no processo de recuperação, cuja uma das fases é a produção de cal, reside em ter sido tratado de forma genérica, por inclusão simplista em “gases”.

Sustenta que diante da descrição do processo produtivo os Pareceres que fundamentaram a autuação e o Acórdão da CJF que os utilizaram e analisaram, ao tratarem os gases como material de uso e consumo partem de premissas completamente equivocadas, do que decorre o equívoco de suas conclusões. Reitera que é evidente que tais gases são indispensáveis à produção da celulose branqueada, sem os quais não se consegue dissolver a lignina da madeira, branquear a celulose marrom e promover a transformação do licor preto em componentes necessários à composição do licor branco, destinado ao processo de cozimento, base do processo industrial de produção da celulose branqueada.

Aduz que nessa linha e em que pesem tais gases não integrarem o produto final na condição específica de matéria prima, por suas características químicas próprias – a par de que a celulose, de per si, já está na natureza, passando por um processo de transformação por métodos físicos

químicos para a produção posterior de papel –, são consumidos inteiramente e ao longo de todo o processo produtivo, por contato direto com a própria polpa de celulose, no caso do oxigênio.

Assevera que são elementos cuja essencialidade para o processo produtivo não decorre única e exclusivamente por participarem do processo de modo tangente, mas por integrarem o processo e participarem das reações físico-químicas que transformam a árvore em papel.

Observa que pode parecer isso uma mera figura de linguagem, mas se for de se reduzir o processo em um período, não se trata apenas de cozer a madeira, mas de retirar, de início, um de seus principais componentes, que é a lignina. Salienta que retirar a lignina não é um processo de cozimento simples, mas impõe a indução de reações químicas que modificam a própria estrutura da matéria. Diz que em termos técnicos, não se trata de mero processo físico, mas de processo físico-químico; um não funciona sem o outro, ao menos não o faz em escala que a justifique como atividade econômica lucrativa, que é a base para a tributação.

Conclui que decorre daí a necessidade de anulação do Auto de Infração.

Prosseguindo, argui a nulidade do Auto de Infração. Diz 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.

Observa 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.

Alega que os gases industriais, hidrogênio e oxigênio, sempre tiveram o tratamento de insumos aplicados ao processo produtivo, sendo que o imposto exigido na autuação foi recolhido pela compradora ao tempo em que deu saída de seus produtos.

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. Reproduz o referido dispositivo constitucional. No mesmo sentido invoca e transcreve parcialmente o Acórdão CJF Nº 0686-11/03.

Concluiu 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.

Continuando, reporta-se sobre a existência de dúvida essencial quanto à quantificação do fato e a aplicação do art. 112 do CTN.

Observa que o fundamento da autuação tomado pela Fiscalização como suporte ao seu procedimento foi a decisão proferida pela 1ª CJF no Acórdão CJF nº 0085-11/15, cuja decisão se deu por voto de qualidade do Presidente da Câmara. Alega, entretanto, que a decisão proferida no Acórdão JJF nº 0131-05/14 foi unânime em cancelar o lançamento.

Salienta que, no caso, ao longo do processo administrativo, foram proferidos 6 votos favoráveis ao contribuinte, contra 3 desfavoráveis, prevalecendo os últimos por critério regimental de desempate em 2ª Instância administrativa. Registra que este aspecto será levado ao Poder Judiciário de forma adequada, naquele caso; mas que inquia o Acórdão como fundamento de validade sobre o qual se fundamentou a presente autuação.

Aduz que sendo dessa forma, e havendo dúvida essencial quanto à qualificação do fato, deveria se aplicar o art. 112 do CTN, cuja redação reproduz.

Salienta que a aplicação do art. 112 do CTN não é estranha ao CONSEF/BA, conforme se percebe do Acórdão SEF - BA - 04821718/91, proferido pela Câmara Superior em sede de Recurso de Revista. Reproduz trechos do referido Acórdão.

Conclui que, sendo embasada a autuação em critério duvidoso, deve ser cancelada a exigência.

Prosseguindo, reporta-se sobre o conceito de insumo e a caracterização do hidrogênio como insumo para fins de diferimento do ICMS.

Diz que caso não seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração traz seus argumentos para fins de comprovar, a partir da descrição realizada à saciedade do processo produtivo em análise, que o hidrogênio, é insumo utilizado no processo produtivo, não se caracterizando como material de uso e consumo da indústria de celulose branqueada, e faz jus ao diferimento do ICMS, tal como adotou.

Observa que de acordo com o Auto de Infração em lide não estaria amparado pelo diferimento do imposto previsto no artigo 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97, tendo em vista que este apenas ocorre para as saídas de insumos destinados a fabricante de papel e celulose branqueada; e o hidrogênio, por sua vez, não seria considerado insumo (sic), conforme Pareceres nº 04242/2010 e 10220/2010 emitidos pela SEFAZ/BA, conforme transcrição parcial que apresenta abaixo:

*No Parecer 04242:*

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

*No Parecer 10220:*

*“Conclui-se, assim, que os gases industriais citados pela Consulente são utilizados basicamente para aumentar a capacidade do forno de cal e possibilitar uma maior economia do combustível necessário à manutenção do perfil térmico, não se caracterizando como um insumo industrial, mas sim como materiais de uso e consumo do estabelecimento industrial, visto que sua utilização não é indispensável à realização do processo fabril.”*

Manifesta o seu entendimento discordante quanto aos referidos pareceres. Relativamente ao Parecer 04242, diz que o hidrogênio é intrínseco ao processo de industrialização, pois, conforme demonstrado, sua maior ou menor utilização tem impacto direto na estrutura de custos do processo produtivo. Quanto ao Parecer 10220, diz que o hidrogênio não é utilizado simplesmente para aumentar a capacidade do forno de cal. Acrescenta que, se assim fosse, sua função seria a de comburente, e não de combustível. Entretanto, o hidrogênio não tem função comburente, tendo impacto na estrutura de custo do processo produtivo, não podendo ser considerado simplesmente material de uso e consumo.

Apresenta esclarecimento quanto ao conceito de insumo, a partir da autorização para exercício do direito de crédito do ICMS, conforme previsto pela Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia. Neste sentido, reproduz os artigos 28 e 29 do referido Diploma legal. Registra que as previsões contidas nos artigos 28 e 29 referidos nada mais fazem do que repetir o que já está previsto na Constituição Federal (art. 155, §2º, I), bem como pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

Acrescenta que no âmbito regulamentar, atualmente, a matéria está disciplinada pelo artigo 309, I, “b” do RICMS/BA, Decreto Estadual nº 13.780 de 16.03.2012, que autoriza o creditamento de aquisições de matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem

para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil. Reproduz o mencionado dispositivo regulamentar.

Reafirma que o hidrogênio utilizado no processo produtivo é sim insumo, haja vista que se enquadra perfeitamente no conceito de produto intermediário, não podendo ser caracterizado como materiais de uso e consumo, como pretende a Fiscalização.

No intuito de trazer esclarecimentos sobre a definição de produtos intermediários transcreve ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, citado pelo Professor Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli em seu texto “O ICMS e os créditos de produtos intermediários”. No mesmo sentido, invoca e reproduz excerto da Decisão Normativa da Coordenadoria da Administração Tributária nº 01/2001, normatização infra legal do Estado de São Paulo, que dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente à aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo.

Alega que os conceitos de insumos devem ser extraídos, ainda, da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, a partir da qual foi construída uma sólida compreensão a respeito do conceito amplo de insumos, compreendendo as suas subespécies matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Cita e transcreve a título de exemplo o Parecer Normativo CST nº 181/74.

Observa que o que se verifica desses pronunciamentos, é que os produtos a serem consumidos no processo industrial devem gerar crédito, por pertencerem à categoria de fatores de produção necessários para a fabricação do produto final, não se enquadando, por conseguinte, os gases industriais no conceito estabelecido para uso e consumo, conforme pretendido pela Fiscalização.

Registra que o RICMS do Estado de São Paulo é um pouco mais direto, versando o seu art. 66 expressamente que não dá direito a crédito a mercadoria adquirida: para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

Diz que no Estado da Bahia, o dispositivo regulamentar mais próximo é aquele que trata das isenções do Convênio 70/90, mas que de qualquer forma conceitua igualmente o material de uso e consumo de modo idêntico. Reproduz o art. 265, XXII, “b”, do RICMS/BA/12.

Conclusivamente, diz que material de uso e consumo, assim, por uma ou por outra, são os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e: (i) não sejam utilizados para comercialização; ou (ii) para integrar um novo produto; ou, ainda, (iii) de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização.

Sustenta que à evidência não pode ser assim para o hidrogênio. Assevera que considerando todo o exposto no tópico que descreve o processo produtivo da celulose branqueada, bem como a função do hidrogênio, resta cristalino que este é essencial para ao processo de fabricação, não se confundindo com materiais de uso e consumo. Ressalta que em hipótese nenhuma se pode dizer que não tenha sido o hidrogênio consumido no respectivo processo de industrialização.

Frisa que ao dizer “respectivo processo de industrialização” quer destacar que não se fala de reaproveitamento de moléculas para serem reutilizadas, pois, no caso específico, o hidrogênio é consumido por gerar energia para o processo de recuperação e obtenção de outro insumo essencial, que é a soda cáustica.

Continuando, reporta-se sobre a inaplicabilidade dos Pareceres nºs 04242/2010 e 10220/2010 da SEFAZ/BA.

Afirma que das características e descrições do processo produtivo e conceituação de insumos para fins de ICMS, evidenciam-se os equívocos dos pareceres de que se valeu a Fiscalização.

Aduz que os Pareceres da SEFAZ/BA, citados quando da lavratura do Auto de Infração, ao concluirão que os gases industriais são utilizados basicamente para aumentar a capacidade do forno de cal e possibilitar uma maior economia do combustível necessário à manutenção do perfil térmico e, portanto, não se caracterizando como insumo industrial, utilizaram-se de premissa totalmente equivocada. Diz que visualizaram apenas o aspecto físico catalisador das reações químicas promovidas com os gases. Contudo, conforme visto, há utilização de energia para que as reações químicas de que participam os gases sejam realizadas, portanto, não se confunde, assim, a causa com o fim.

Salienta que restou demonstrado por meio do Laudo Técnico apresentado, bem como pelo esquema que elaborou, que o hidrogênio, em resumo, faz parte do processo de recuperação do licor preto gerado na etapa de cozimento, utilizado como combustível para a queima de carbonato de cálcio no forno de cal, processo de obtenção da matéria-prima (soda cáustica) utilizada para a lavagem e o cozimento dos cavacos de madeira.

Assevera que, desse modo, não restam dúvidas de que o hidrogênio é utilizado para aumentar a capacidade dos fornos de cal e possibilitar maior economia de combustível. No que diz respeito ao hidrogênio, sustenta que não há que se falar em restrição do art. 2º do Dec. nº 7.738/99 pela simples razão de que ele é específico para a energia elétrica. Observa que se tratando de norma restritiva, assim, sua interpretação tem que ser literal e não pode ser ampliada pelo aplicador da regra. Diz que é por essa razão que os pareceres estão equivocados e não se aplicam ao caso concreto.

Assinala que foi nessa linha que o Acórdão JJF Nº 0131-05/14, ao julgar em Primeira Instância o processo do qual a Fiscalização extraiu a decisão sobre a qual pretende suportar-se, e valendo-se do laudo expedido pela Veracel, acostado no outro PAF e neste, entendeu, conforme transcrição que apresenta.

Afirma que, desse modo, as duas premissas adotadas pelos Pareceres 04242 e 10220 estão equivocadas. Por primeiro, a essencialidade, indispensabilidade, no processo produtivo, apesar de ser atributo primordial das matérias primas – na linha do que era definido pelo art. 93, §1º, “c” do antigo RICMS – revela-se nítida e cristalinamente presente como atributo desses gases como insumos da produção de celulose branqueada de fibra curta. Além disso, tratando-se de produtos intermediários, o critério impõe o consumo imediato e integral por participação direta no processo produtivo, o que inquestionavelmente ocorre para os dois gases.

Assinala que o “consumo imediato e integral no processo produtivo”, a propósito, foi critério determinante para confirmar o lançamento por parte da Fazenda do Estado de São Paulo, quando se decidiu que: *“Esse material adquirido pelo Contribuinte (agulha) não se integra ao produto final, tampouco se consome integral e instantaneamente em seu processo produtivo.”* (TIT-SP, Câmara Superior, Recurso Especial DRT7-891356-2011).

Observa que a ideia de consumo imediato e integral conduz os julgamentos que não admitem o crédito quando há mero desgaste de partes e peças, a exemplo do que decidiu o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo na Apelação Cível 0005808-64.2008.8.26.0047, 12ª Câmara de Direito Público. Acrescenta que essa mesma orientação vem sendo seguida pelo STJ, como se percebe de julgado de 3 de outubro de 2013 (DJe de 10/10/2013), (RECURSO ESPECIAL Nº 1.366.437 PR(2013/0029728-8), cuja ementa reproduz.

Traz tais considerações para o caso concreto. Registra que chama a sua atenção os excertos da consulta formulada transcritos no Parecer nº 10220/2010, de 11/06/2010.

Afirma que ele precisa ser corrigido, pois, está demonstrado à saciedade, seja na demonstração do processo produtivo, como na conceituação e jurisprudência acerca dos produtos intermediários.

Consigna que, por óbvio, em se tratando de atividade empresarial, ela somente se justifica na medida em que haja viabilidade econômica, ou seja, geração de valor, decorrendo daí também ser necessário afastar a assertiva do Parecer nº 10220 de que a utilização do hidrogênio se faz somente para maximizar a utilização do forno.

Assevera que essa conclusão está claramente equivocada. Diz que não se trata de colocar os dois gases com a mesma função, trata-los de uma mesma forma, assumir uma característica isolada (não a única) de apenas um deles, para então se concluir que há tão somente de agentes utilizados para “possibilitar uma maior economia do combustível necessário à manutenção do perfil térmico”. Diz que tal conclusão é casuística – casuística daquele processo de que se originaram os pareceres impugnados. Frisa que este não é o seu caso, e não representa o que se demonstrou à saciedade na defesa apresentada.

Reafirma que é inquestionável a necessidade de anulação do lançamento.

Destaca a existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo o direito ao crédito de ICMS dos produtos essenciais ao processo produtivo. Diz que com o advento da Lei Complementar nº 87/1996 foi ampliada a possibilidade de creditamento, haja vista que esta faz referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não que eles integrem o produto final, representando um nítido avanço na técnica não cumulativa para o ICMS. Reproduz ementas de decisões neste sentido.

Salienta que no âmbito do Estado da Bahia, existem diversas decisões as quais reconhecem o direito ao crédito fiscal, tendo em vista a característica de insumo da matéria, por estarem interligadas ao processo produtivo da empresa. Neste sentido, transcreve as ementas e parte dos votos dos Acórdãos CJF Nº 0077-12/07 e CJF Nº. 0329-11/09, assim como traz precedente julgado em abril de 2007, Auto de Infração nº 207140.0037/05-0, reproduzindo excertos do voto.

Reitera que ante a definição de insumos e, por consequência, de produtos intermediários esposada, fica claro e demonstrado o equivocado enquadramento efetuado pelo autuante dos produtos como de uso e consumo, na medida em que estes são indispensáveis e essenciais para a fabricação da matéria-prima, aplicados na atividade que constitui o objeto social da atividade empresarial. Diz que a existência de precedente específico da 5ª JJF, no Acórdão JJF Nº 0131-05/14, cuja ementa reproduz. Também invoca o Voto Divergente, daquele mesmo precedente que a Fiscalização tenta tomar de suporte ao lançamento, após percutiente análise da legislação do Estado da Bahia, em conjunto com a previsão da Lei Complementar 87/96. Transcreve excertos do referido Voto Divergente.

Conclui que, diante disso, há que se considerar o gás hidrogênio como insumo do processo produtivo, sujeito ao deferimento do imposto, nos termos do art. 2º do Decreto 6.734 do Estado da Bahia.

Alega que mesmo que cabível fosse o recolhimento do ICMS objeto da autuação, descabida restaria a cobrança de multa no percentual de 60% sobre o suposto crédito fiscal utilizado, na medida em que tem nítida natureza confiscatória. Diz que não é razoável que a multa seja equivalente a mais do que a metade do valor do imposto exigido. Consigna que a exigência da multa é considerada arbitrária incorrendo em verdadeiro locupletamento ilícito do Fisco. Observa que a intenção do legislador constituinte ao vedar o emprego do confisco tributário é impedir que os entes políticos venham a impor a cobrança de tributos ou penalidades (multas) com nítido propósito de confiscar a propriedade privada, consoante os artigos 150, IV, 5º, XXII e XXIII; 170, II e III, da CF/88, cujas redações reproduz.

Sustenta que, desse modo, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, não mereceria subsistir a cobrança da multa em virtude de seu caráter confiscatório, por não guardar nenhuma proporcionalidade e razoabilidade com a realidade dos fatos. Registra que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça sempre repudiaram qualquer tipo de cobrança que

tivesse cunho ou caráter confiscatório. Neste sentido, transcreve decisões dos referidos Tribunais.

Ressalta que está sujeito ao pagamento de multa no valor desproporcional de R\$1.273.523,63 correspondente a 60% do valor do ICMS exigido, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Observa que se tratando de ICMS calculado à alíquota de 18% e incluído em sua própria base de cálculo, a multa cobrada aproxima-se a 15% do valor da mercadoria. Acrescenta que bastará tirar 60% dos 22% de alíquota efetiva resultante da inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, para exigir-se, assim, 22% de imposto, e um acréscimo de 15% a título de penalidade. Diz ser exorbitante.

Afirma que o Fisco não observou os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, ao aplicar a penalidade que representa valor correspondente à mais do que a metade do imposto supostamente devido. Diz que a Constituição Federal, no seu artigo 150, versa sobre as limitações do poder de tributar do Estado, contendo no inciso IV, expressamente, a regra que proíbe a utilização do tributo com finalidade confiscatória. Registra que a este respeito, o E. Supremo Tribunal Federal vem se posicionando reiteradamente na vedação do caráter confiscatório de exigências fiscais, mesmo quando se trata de penalidade. Transcreve decisão neste sentido no RE 771.921/GO – Relator Min. Celso de Melo. Ressalta que é entendimento pacífico da jurisprudência que o princípio da vedação ao confisco é aplicável aos tributos e às sanções tributárias, inclusive. Neste sentido, reproduz decisão do E. Superior Tribunal de Justiça.

Conclui que resta cabalmente demonstrada a necessidade do cancelamento da aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto, uma vez que se mostra inconstitucional por confrontar o princípio da vedação ao confisco.

Continuando, afirma que a prova pericial faz-se necessária dentro do presente contencioso administrativo para ser demonstrado que o hidrogênio é essencial e indispensável ao processo produtivo da celulose branqueada, e tendo em vista todas as especificidades técnicas envolvidas no referido processo produtivo.

Diante disso, requer nos termos do artigo 145 do Decreto nº 7.629/99, [RPAF/99] a realização de prova pericial para o fim de serem respondidos os quesitos que apresenta anexos à peça de defesa, sem prejuízo de apresentação de quesitos adicionais que se façam necessários à elucidação e afastamento de dúvidas por parte do Fisco, bem como apresentação de laudo de seu assistente técnico. Neste sentido, nomeia como seu assistente técnico, o senhor Marcílio André do Amaral, brasileiro, casado, químico, inscrito no Conselho Regional de Química sob nº 015.333, 7ª Região, com endereço na Fazenda Brazilândia, 275, km 24, s/n, Lote 10 – Zona Rural, Eunápolis, Estado da Bahia.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 138 a 145). Registra que o autuado acatou as infrações 2 e 3 e impugnou apenas a infração 1. Consigna que a infração impugnada refere-se à saída de gás industrial, hidrogênio, para estabelecimento industrial fabricante de celulose, sem o benefício do diferimento do lançamento e pagamento do ICMS.

Esclarece que essa matéria foi objeto de profunda discussão no Conselho de Fazenda Estadual, tendo como resultado o Acórdão CJF Nº 0085-11/15 estabelecendo que o hidrogênio é utilizado como combustível e não figura como insumo aplicado no processo fabril, consequentemente a sua saída não está contemplada com o diferimento do ICMS. Reproduz o inteiro teor do referido Acórdão CJF Nº 0085-11/15

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

## VOTO

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, inexiste 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 incoerência 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, consequentemente, 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 1º 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 CJF 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 descriptiva 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 JJF com relação ao produto oxigênio e reformulo a Decisão quanto ao produto hidrogênio, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.

Conforme sevê 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.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0004/15-3, lavrado contra **AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, com os acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$61.719,76**, prevista no art. 42, IX, XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, cabendo a homologação do pagamento efetuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR