

**A. I. N°** - 276890.3008/16-0  
**AUTUADO** - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.  
**AUTUANTE** - HÉLIO ANTONIO MEDIANO  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29.08.2017

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0148-04.17

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO SUJEITAS AO REGIME DE 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° 6.734/97. Apesar de ser 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 dos produtos por ele fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens, no presente caso 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, tendo em vista que restou caracterizado que a função do hidrogênio se consolida como combustível na geração de calor do forno de cal, razão pela qual não se enquadra como insumo no processo de fabricação de celulose. Não acolhidas as arguições de nulidade. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Mantida a penalidade aplicada pelo descumprimento da obrigação principal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência cuida de exigência de imposto na ordem de R\$1.057.500,90, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação: *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte diferiu o hidrogênio como se fosse insumo no processo de celulose. Está anexado ao processo um Acórdão, com decisão unânime procedente do CONSEF sobre esta mesma situação”*.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 45 a 125, arguindo, em síntese, o que segue.

Inicialmente procedeu um resumo dos fatos descritos nos autos, onde destacou que o autuante trouxe *“como suporte ao lançamento, o Acórdão JJF n.º 0118-01/16, proferido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA nos autos do AI nº 278936.0004/15-3 – ressaltando-a como unânime, omitindo, entretanto, que a decisão foi objeto de acaloradas discussões e confirmação do lançamento por voto de qualidade apenas – em que foi parte autuada essa mesma Impugnante, relativamente, naqueles autos, ao fornecimento do gás industrial hidrogênio no ano-calendário de 2013”*.

Diz que “*é importante que se esclareça, desde já, que em outro lançamento (AI 278936.0023/13-1), lavrado contra essa mesma Impugnante, relativamente aos meses das competências de janeiro de 2010 a dezembro de 2012) a decisão da Colenda 1ª Câmara de Julgamento Fiscal houve por bem dar parcial provimento ao recurso de ofício, para manter a decisão de Primeira Instância (Doc. 03 – Acórdão 5ª JF nº 0131-05/14) no que diz respeito à exoneração relativa ao gás oxigênio, e revertê-la no que respeita ao hidrogênio, mantendo a cobrança quanto ao último*”.

Dizendo que não pode concordar com o lançamento, pois, demonstrará a seguir, que a cobrança se revela absolutamente indevida e ilegítima e traz como suporte de seus argumentos Laudo Técnico circunstanciado da lavra de seu próprio cliente, a empresa Veracel Celulose S/A – que demonstra que o entendimento do autuante é equivocado quanto à natureza e função dos “gases industriais” (oxigênio e hidrogênio) utilizados na fabricação da pasta química branqueada de madeira (NCM 4703.2900 – celulose branqueada) –, normas fiscais aplicáveis à matéria tributável e da jurisprudência predominante.

Em seguida passou a discorrer a respeito do regime do diferimento do ICMS no fornecimento de insumos para a indústria de celulose branqueada

Fala que no Estado da Bahia o lançamento do ICMS incidente sobre as operações internas de fornecimento de insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, ficam diferidos para o momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados pelos adquirentes dos insumos e que a previsão do regime do diferimento está no Art. 2º do Decreto 6.734, de 1997, que ao longo do tempo teve as redações abaixo:

“**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).

Pontua que a questão se insere em saber da natureza dos gases que vendeu (no presente caso, apenas o hidrogênio) à fabricante de celulose branqueada e outras pastas para fabricação de papel, a se enquadrar no regime de diferimento disposto no Decreto acima transcrito, na medida em que se caracterizem – como caracterizam – insumos do processo produtivo de celulose branqueada.

Assevera que demonstrará que a concepção adotada pelo autuante para fundamentar a autuação (“*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 (destina-se à fase de recuperação, fase essa que atualmente torna o processo viável tanto do ponto de vista econômico como ambiental), afirmando que os pareceres que deram origem à autuação originária (Doc. 04 – Parecer nº 10.220/2010, Data: 11/06/2010, que menciona o parecer original, de nº 4.242/2010) firmaram-se em resposta a outro contribuinte que tem processo produtivo diverso do seu, conforme se verificou em fase de diligência (Doc. 09 – Parecer Juntado pela Fiscalização, em diligência, com identificação do consulente). Frise-se, por isso mesmo, que esse detalhe específico interessa diretamente à questão relativa ao hidrogênio, dado se ler no Parecer nº 10.220/2010 o seguinte:

“A Consulente 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.”

Pontuando que não se pode passar despercebido que não se fala de energia elétrica no presente caso, e não se poderia admitir analogia para ler o que no decreto não está escrito, e 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, ao tempo em que pese talvez o seja do processo produtivo do consulente que firmou aquela primeira consulta, não o é do processo industrial de que se cuida seu cliente, adquirente de gás hidrogênio, surgindo, assim, a necessidade de se conhecer o processo produtivo específico de que se cuida, tal como passa a descrever.

Destaca que apesar do lançamento tratar especificamente da exigência do ICMS sobre o fornecimento do hidrogênio, diz ser *“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”*.

Neste passo explica que o oxigênio e o hidrogênio são insumos gasosos para a composição na produção da celulose branqueada, donde se conclui do Laudo Técnico produzido pela fabricante de celulose branqueada, Veracel Celulose S.A. (Doc. 05), acrescentando que o processo produtivo inicia-se 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), sendo esses cavacos conduzidos ao peneiramento de forma a separar os cavacos adequados ao processo de cozimento (fase preparatória), complementando-se, assim, aquela fase de preparação, iniciando-se, a partir daí, o Processo de Cozimento, por meio do método Kraft.

Este 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. Continuando diz que 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 temperaturas 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.

Acrescenta que 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, sendo que 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.

Diz que é preciso compreender a importância dessa fase de Recuperação para o processo produtivo de celulose branca. E 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 adquirida em função desse processo de recuperação do licor preto.

Neste ponto destaca que exsurge daí a característica de essencialidade do hidrogênio gasoso como insumo do processo produtivo sendo que, em termos práticos, a substituição do hidrogênio por outro combustível não autoriza que se alcance o mencionado nível de economia, ao tempo em que, e por outro ângulo – partindo desta constatação –, afirma que não se pode aceitar a designação limitada de material de uso e consumo de elemento que interfere tão essencialmente no processo produtivo, ou que se trate de mero processo paralelo ao de produção

de celulose. Com isso, afirma que 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, e que, por certo essa não é a conceituação clássica de material de uso e consumo, exsurto já daqui a impropriedade do posicionamento fiscal.

Passa a discorrer acerca do aspecto essencialmente técnico relacionado a fase de recuperação, onde ocorre uma série de reações químicas, 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, frisando 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.

Passa a explicar o que ocorre com a polpa de celulose tirada do Digestor, que 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). Os detalhes da participação do oxigênio para o processo produtivo foram explorados no processo 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.

Conclui, na forma abaixo, em relação o gás oxigênio:

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

b - 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, frisando 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.

Diz ser necessário corrigir um equívoco essencial constante do PARECER Nº 10220/2010 DATA: 11/06/2010, afirmando ser errado dizer que “Com relação ao oxigênio, sua utilização tem a finalidade precípua de aumentar a capacidade de produção do forno de cal”, pois o oxigênio é usado no processo de deslignificação e branqueamento da celulose, ao tempo em que o equívoco com relação ao hidrogênio – que é utilizado no processo de recuperação, cuja uma das fases é a produção de cal – está em ter sido tratado de forma genérica, por inclusão simplista em “gases”.

Volta a afirmar que os gases não podem ser tratados como material de consumo por serem 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.

Reconhece que apesar de 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 físico-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), e 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.

Com esses argumentos defende ser necessário a anulação do Auto de Infração.

No tópico seguinte passa a se reportar sobre a descrição e importância da fase de recuperação no processo produtivo da celulose braqueada, pontuando que o Laudo da empresa Veracel anexado à presente Impugnação descreve a linha de recuperação como linha associada ao processo de produção de celulose, e baseia-se no processamento do licor negro gerado na etapa de cozimento. Discorre a respeito do processo Kraft, que caracteriza-se como um Processo Contínuo, de Recuperação dos químicos, Geração de energia e Baixo custo. De acordo com a Apostila 4. Papel e Celulose, citando lição a este respeito e reproduz esquema que resume o referido processo.

Após efetuar um resumo da etapa de recuperação, que é dividida em três fases, evaporação do licor preto, queima do licor preto na caldeira de recuperação e caustificação; com posterior retorno do resultado dessa fase (de recuperação) ao digestor, considera que deve ser devidamente analisado e considerado os fatos e documentos trazidos aos autos, para que possa ser esclarecida a função do hidrogênio no processo produtivo da celulose branqueada, bem como a importância da fase de recuperação.

Em seguida, ingressa nas questões de Direito, onde, preliminarmente, suscita nulidade do Auto de Infração, citando que no caso concreto 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.

Sustenta que aos gases industriais, hidrogênio e oxigênio, sempre foi dado o tratamento de insumos aplicados ao processo produtivo, conforme quadro que reproduziu referente a controle interno do seu cliente, neste caso a Veracel, e que, nessa linha, o imposto reclamado na autuação foi recolhido pela compradora ao tempo em que deu saída de seus produtos.

Desta maneira considera que o autuante ao desconsiderar que o imposto – ou ao menos parte dele – já foi recolhido aos cofres públicos pela adquirente dos insumos que forneceu, lavrando o Auto de Infração sobre tudo aquilo que seria devido no ano de 2014 e 2015, infringiu o artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que calculou de forma falha o valor cobrado, e acrescenta excerto de voto extraído de decisão deste Conselho da Fazenda do Estado da Bahia (Processo - A.I. Nº 9264221/03 - 1ª Câmara De Julgamento Fiscal - Acórdão CJF Nº 0686-11/03):

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

Neste sentido busca o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, haja vista que, se devidos os valores exigidos, e ante a aplicação da sistemática do diferimento, existem débitos já recolhidos e isso deveria ter sido levado em consideração e apurado quando da lavratura do Auto de Infração.

Passa a sustentar a existência de erro perpetrado na lavratura do Auto de Infração, fato que esse que implica em sua nulidade, afirmando que a questão relativa a esse item é de simplicidade meridiana, resumindo-se ao seguinte aspecto: a lavratura do Auto de Infração desconsidera que em todos os meses relativos às competências autuadas, era detentora de saldos credores suficientes para absorção dos débitos (Docs. 10 e 11 – Espelhos de GIA/SPED demonstrando os saldos credores mensais nos anos de 2014 e 2015), sendo que, dessa forma e em reverência ao princípio da não cumulatividade assegurada de modo regulamentar no RICMS/BA, art. 305, os créditos deveriam ter sido levados em consideração ao tempo do lançamento do auto, exigindo-se a parcela devedora que porventura sobejasse.

A este respeito cita e transcreve trecho dos Acórdão CJF Nº 0074-12/02, a ementa do Acórdão CJF Nº 0191-12/10, bem como o voto divergente constante do Acórdão CJF Nº 0451-13/13.

Com base nos argumentos acima, sustenta que o Auto de Infração é nulo por não ter considerado a existência de créditos acumulados suficientes à absorção dos débitos relativos ao imposto diferido.

Passa a discorrer sobre o conceito de insumo e a caracterização do hidrogênio como insumos para fins de diferimento do ICMS, por entender que é utilizado no processo produtivo e, por isso, não se caracteriza como material de uso e consumo da indústria de celulose branqueada, e faz jus ao diferimento do ICMS, tal como adotado.

Passa a questionar os processos originários dos Pareceres nº 04242/2010 e 10220/2010 emitidos pela SEFAZ/BA, os quais não considera o hidrogênio como insumo, e sim, como materiais de uso e consumo, cujo trechos transcreveu, afirmando que duas afirmativas são necessárias para infirmar as considerações dos citados pareceres:

- a) Relativamente ao Parecer 04242, o hidrogênio é intrínseco ao processo de industrialização. Como já se demonstrou, sua maior ou menor utilização tem impacto direto na estrutura de custos do processo produtivo; e,
- b) Relativamente ao Parecer 10220, o hidrogênio não é utilizado simplesmente para aumentar a capacidade do forno de cal. Se fosse, sua função seria a de comburente, e não de combustível. Mas o hidrogênio – aprendemos nos bancos escolares – não tem função comburente. Sua estrutura tem impacto na estrutura de custo do processo produtivo, não pode ser considerado simplesmente material de uso e consumo.

Passa, em seguida, ao seu entendimento, esclarecer o conceito de insumo, a partir da autorização para exercício do direito de crédito do ICMS, tal como previsto pela Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, onde transcreve os seus Arts. 28 e 29, destacando que as previsões neles contidas 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.

No âmbito regulamentar, diz que 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, e que, nessa ótica, restará demonstrado 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 material de uso e consumo, como pretende a fiscalização.

A este respeito cita ensinamentos da lavra de Rubens Gomes de Souza para definir produtos intermediários, bem como, a título de fonte de interpretação do conceito de insumos a Decisão Normativa da Coordenadoria da Administração Tributária nº 01/2001, normatização infra legal do Estado de São Paulo, que dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente à aquisição de mercadorias utilizadas no processo produtivo, cujo excerto transcreveu, mencionando, ainda a 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, citando como exemplo o Parecer Normativo CST nº 181/74, cujo trecho tanscreveu.

Menciona a conceituação de insumos à luz da legislação paulista para concluir este tópico defensivo pontuando 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. Não são adquiridos para integrar um novo produto; ou, ainda,
- iii. Que não são produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização.

Assim, afirma que à evidência não pode ser assim para o hidrogênio, considerando todo o exposto no tópico que descreve o processo produtivo da celulose branqueada, bem como a função do hidrogênio, restando cristalino que ele é essencial para ao processo de fabricação, não se confundindo com materiais de uso e consumo e que em hipótese nenhuma se pode dizer que eles não tenham sido consumidos no respectivo processo de industrialização, frisando, ainda, que ao dizer “respectivo processo de industrialização” quer destacar que não se fala de reaproveitamento de moléculas para serem reutilizadas, 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.

Volta a se insurgir a respeito dos Pareceres nº 04242/2010 e nº 10220/2010 da SEFAZ/BA que ao concluírem 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, pois visualizaram apenas o aspecto físico catalisador das reações químicas promovidas com os gases, já que 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.

Cita que restou demonstrado por meio do Laudo Técnico apresentado, bem como pelo esquema que elaborou que o hidrogênio 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, portanto 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, e que tratando-se de norma restritiva sua interpretação tem que ser literal e não pode ser ampliada pelo aplicador da regra, por isso que os pareceres mencionados estão equivocados e não se aplicam ao caso concreto.

Afirma que foi nessa linha que o Acórdão 5ª JF nº 0131-05/14 (Doc. 03), 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, lá e aqui juntado, entendeu que (fls. 136 daqueles autos):

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

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

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

*“Se a intenção do legislador fosse excluir do diferimento previsto no Dec. 6.374/97 operações com outros insumos, poderia se valer da técnica legislativa da enumeração taxativa, normalmente adotada para as regras normativas que tratam de benefícios fiscais, seja para excluir ou mesmo inserir algum produto no tratamento tributário desejado. Considerando, entretanto, que o legislador enumerou, na regra restritiva de aplicação do diferimento, tão somente os insumos de energia elétrica e os serviços de comunicação, retirou do intérprete e do aplicador a possibilidade de inserção de outros elementos no conteúdo da li, ainda que por equiparação ou analogia.*

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

Passa a discorrer a respeito de “consumo imediato e integral no processo produtivo, cuja essa ideia conduz favoravelmente ao contribuinte 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, seguida pelo STJ, cujas decisões transcreveu.

Após trazer novas considerações e contestações acerca do Parecer Nº 10220/2010, onde, ao seu entender, aponta erros que necessitam ser corrigidos, sobretudo na assertiva de que a utilização do hidrogênio se faz somente para maximizar a utilização do forno, cuja conclusão considera equivocada, pois 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 agentes utilizados para “*possibilitar uma maior economia do combustível necessário à manutenção do perfil térmico*”. Considera tal conclusão casuística – casuística daquele processo de que se originaram os pareceres impugnados, que não é demais frisar, não é o caso da Impugnante – e não representa o que se demonstrou à saciedade na presente peça. Por isso, considera inquestionável a necessidade de anulação do lançamento.

Passa a destacar decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo o direito ao crédito de ICMS dos produtos essenciais ao processo produtivo, observando que, com o advento da Lei Complementar nº 87/1996, foi ampliada a possibilidade de creditamento, pois esta faz referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não que eles integrem o produto final, representando um nítido avanço na técnica não cumulativa para o ICMS. Transcreve jurisprudência a este respeito, inclusive no âmbito do Estado da Bahia, afirmando que existem diversas decisões as quais reconhecem o direito ao crédito, tendo em vista a característica de insumo da matéria, por estarem interligadas ao processo produtivo da empresa. Cita e transcreve exemplo.

Menciona precedente julgado em abril de 2007 (Processo - A. I. Nº 207140.0037/05-0), dada, ao seu ver, sua característica didática para compreensão da questão, já que considera que é justamente este o caso dos autos, tendo em vista que os gases são consumidos no processo industrial descrito, em suas diferentes funções e etapas, e, portanto, em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação, temos o produto da empresa, no caso a celulose branqueada.

Afirma que ante a definição de insumos e, por consequência, de produtos intermediários esposada na presente Impugnação, assevera que 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, não se podendo esquecer o precedente específico da 5ª JF, no Acórdão 5ª JF nº 0131-05/14, que julgou improcedente Auto de Infração de natureza idêntica ao presente, cuja ementa transcreveu, além de Voto Divergente (vencido), daquele mesmo precedente que o autuante tomou como suporte ao lançamento, concluindo que



há de se considerar estes gases como insumos do processo produtivo, sujeitos ao diferimento do imposto nos termos do art. 2º do Decreto 6.734 do Estado da Bahia.

Passa a se insurgir a respeito da multa de 60% que foi aplicada, a qual considera confiscatória, mencionando em seu socorro os Arts. 150, IV e 5º, XXII e XXIII; 170, II e III todos da Constituição Federal/88.

Após longo arrazoado, citar e transcrever decisões do STF a este respeito, sustenta 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.

Defende 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. Com isso, requer, nos termos do artigo 145 do Decreto nº 7.629/99, a realização da prova pericial para o fim de serem respondidos os quesitos apresentados à fl. 87, 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, nomeando como seu assistente técnico, o Sr. Marcílio André do Amaral, brasileiro, casado, químico, inscrito no Conselho Regional de Química sob n.º 015.333, 7ª Região, com endereço na Fazenda Brazilândia, 275, km 24, s/n, Lote 10 – Zona Rural, Eunápolis, Estado da Bahia.

Ao final declara que é imperiosa a conclusão no sentido da total improcedência da acusação fiscal, razão pela qual requer e espera, o recebimento e o conhecimento da presente Impugnação, com a consequente desconstituição total do crédito tributário e o consequente cancelamento do auto.

O autuante prestou Informação Fiscal, fls. 133 e 134, destacando que esta 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.

Cita que também tal posicionamento foi verificado no julgamento da 1ª Junta, 51º Sessão Ordinária, realizada em 07/07/2016, com cópias anexadas ao Auto de Infração, fls. 10 e 11, assim como com respaldo no Recurso Voluntário CONSEF/1ª Câmara – Nº sessão: 098/2016 Data do julgamento/Horário: 16/12/2016 - 09:00, cuja ementa transcreveu abaixo:

*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.*

Afirmando que por entender que o processo encontra-se instruído com os elementos necessários ao seu deslinde, opina pelo indeferimento do pedido de diligência formulado pelo contribuinte e solicita a Procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

A acusação que ora se enfrenta nestes autos está posta nos seguintes termos: “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte diferiu o hidrogênio como se fosse insumo no processo de celulose. Está anexado ao processo um Acórdão, com decisão unânime procedente do CONSEF sobre esta mesma situação”. Em consequência foi reclamado imposto na ordem de R\$1.057.500,90 mais os acréscimos tributários pertinentes.

A questão central a ser analisada é se o produto hidrogênio, comercializado pelo autuado para empresa produtora de papel e celuloso, está alcançado pela regra do diferimento prevista pelo Art. 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97. Os fatos geradores abrangidos pela presente autuação se verificaram a partir de 31/01/14 até 31/12/2015, cuja redação vigente à época dos fatos apurados, relativa ao dispositivo legal referido, foi dada pelo Decreto nº 13.844, de 29/03/12, DOE de 30/03/12, efeitos a partir de 30/03/12:

**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.** (grifo não original).

O autuado apresentou de forma específica dois pedidos de nulidade para o Auto de Infração, os quais passo a analisá-los:

**a** – no caso de existência de valores devidos nos autos, os que constam no Auto de Infração não refletem os reais montantes, pois verificada a aplicação da sistemática do diferimento, existem débitos já recolhidos, os quais deveriam ser levados em consideração;

**b** – existência de saldos credores (créditos acumulados) nos meses abrangidos pela autuação, os quais seriam suficientes para absorção dos débitos autuados.

Em relação ao primeiro argumento defensivo, a tese do autuado é de 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, asseverando que o autuante desconsiderou 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 anos de 2014 e 2015, infringindo o artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que calculou de forma falha o valor cobrado.

A rigor, este argumento deveria ser apreciado quando da análise do mérito, pois reflete na liquidez do lançamento, entretanto, como foi apresentado em preliminar, nesta mesma ótica, passo a enfrentá-lo.

Não vejo como prosperar a tese defensiva, pois além de não existir, neste caso, a figura da ilegitimidade passiva, entendo que a responsabilidade pela apuração do imposto é do autuado, na condição de remetente das mercadorias e não do destinatário, conforme exponho adiante. Aliás, a autuação se pautou em entendimento contrário ao aqui defendido pelo autuado, qual

seja, impossibilidade de aplicação do regime do diferimento já que 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. Desta maneira, inexistem débitos recolhidos que deveriam ser levados em consideração. Afasto, portanto, este argumento defensivo.

Quanto ao segundo pedido de nulidade em face da existência de saldos credores, decorrentes de créditos acumulados durante todo o período alcançado pela autuação, também não vejo como acolher este argumento. Isto porque estes ditos saldos credores, além de não comprovados pelo autuado, não foram homologados pelo Fisco, portanto, não poderiam ser objeto de compensação via reconstituição da conta corrente fiscal, que a rigor é o que pretende o autuado. Note-se, que conforme se tem notícia nestes autos, o autuado já foi alvo de outros lançamentos, da mesma natureza, que, certamente, anulariam o dito saldo credor. Também não acolho esta preliminar de nulidade.

No bojo da peça defensiva, o autuado se reporta a outras questões onde suscita “a anulação do Auto de Infração”, as quais serão analisadas conjuntamente com o mérito, por se confundirem como tal.

Ainda em preliminar, passo a apreciar o pedido de diligência ou perícia formulado pelo autuado. Da análise das peças que integram os presentes autos, considero que são suficientes para formação do meu convencimento, haja vista os próprios argumentos defensivos que a meu ver são suficientes claros e, sobretudo, a peça relativa ao Laudo Técnico que foi colacionado aos autos, serem suficientes para que o julgamento seja efetuado sem percalços, inclusive, levando em consideração julgamentos anteriores realizados neste CONSEF, envolvendo questão da mesma matéria e contra o próprio autuado.

Desta maneira, e com respaldo 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, conforme já alinhavado linhas acima, a questão central que se discute nestes autos é se o produto hidrogênio, comercializado pelo autuado para empresa produtora de papel e celuloso, está alcançado pela regra do diferimento prevista pelo Art. 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97.

Objetivamente, este dispositivo estabelece que fica diferido o imposto 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”*.

Conforme se verifica nos autos, a tese argumentada pelo autuado é no sentido 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 o autuante sustenta, com base em julgado anterior, que não se trata de insumo, mas sim de material de uso/consumo.

Em sua defesa o autuado, para justificar seu entendimento de que as operações que tratam a presente autuação estão enquadradas no regime do diferimento do imposto, apresenta uma análise pormenorizada do processo produtivo da empresa Veracel, a quem as mercadorias se destinaram, conforme, destaco:

Na chamada fase de Recuperação para o processo produtivo de celulose branca, acentua que exsurge a característica de essencialidade do hidrogênio gasoso como insumo do processo produtivo sendo que, **em termos práticos, a substituição do hidrogênio por outro combustível não autoriza que se alcance o mencionado nível de economia**, ao tempo em que, e por outro ângulo – partindo desta constatação –, afirma que não se pode aceitar a designação

limitada de material de uso e consumo de elemento que interfere tão essencialmente no processo produtivo, ou que se trate de mero processo paralelo ao de produção de celulose. Com isso, **afirma que 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, e que, por certo essa não é a conceituação clássica de material de uso e consumo, exsurgindo já daqui a impropriedade do posicionamento fiscal.

Especificamente em relação ao hidrogênio gasoso, consigna que é aplicado e consumido inteiramente no processo produtivo agindo na fase 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, frisando 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.

Reconhece em sua defesa que apesar de tal gás não integrar o produto final na condição específica de matéria prima, por suas características químicas próprias – a par de que a celulose, de per si, já está na natureza, passando por um processo de transformação por métodos físico-químicos para a produção posterior de papel –, é consumido inteiramente e ao longo de todo o processo produtivo resulta em elemento cuja essencialidade para o processo produtivo não decorre única e exclusivamente por participar do processo de modo tangente, mas por integrar o processo e participar das reações físico-químicas que transformam a árvore em papel. **Cita, ainda, que o hidrogênio é consumido por gerar energia para o processo de recuperação e obtenção de outro insumo essencial, que é a soda cáustica.**

Do Laudo Técnico relacionado a aplicação do produto hidrogênio pela empresa Veracel, pode-se extrair: *“O processo de caustificação gera a lama de cal durante a filtração do licor branco de cozimento. Esta lama de cal é composta principalmente de carbonato de cálcio. A lama de cal é alimentada no forno de cal, onde a mesma é queimada à uma temperatura em torno de 1000°C, gerando o óxido de cálcio, que é adicionado de volta ao processo de caustificação, fechando o ciclo. **Para elevar a temperatura do forno utilizamos como combustíveis o gás natural, o hidrogênio e o metanol.**”*

Conforme se verifica, o hidrogênio não se caracteriza como elemento essencial e indispensável no processo de produção da celulosa, já que é utilizado como combustível, podendo ser perfeitamente substituído pelo gás natural ou metanol.

Desta maneira, à luz do quanto acima extraído dos próprios argumentos defensivos, temos que, diferentemente do quanto afirmado pelo autuado, o hidrogênio gasoso não é aplicado e consumido inteiramente e ao longo de todo o processo produtivo, e sim, apenas na fase de recuperação do licor necessário ao cozimento. Oportuno ressaltar que o processo Kraft de produção de celulose utilizado pelo adquirente do hidrogênio, é subdividido em mais de uma fase, sendo que a fase de recuperação e utilidades tem como objetivo recuperar os produtos químicos, na forma de licor de cozimento, etapa esta em que **a função do hidrogênio se consolida como combustível na geração de calor do forno de cal**, razão pela qual 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, ou seja, **não ocorre a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação do hidrogênio**. Portanto, não sendo insumo, não se enquadra como produto sujeito ao diferimento, sendo consequentemente tributável as operações de comercialização de hidrogênio.

Quanto a irresignação do autuado em relação a inaplicabilidade dos Pareceres nº 04242/2010 e 10.220/2010, ambos da DITRI/SEFAZ, sob a alegação de que os mesmos foram citados quando da lavratura do presente Auto de Infração, não é o que vejo nos autos, pois não constatei no Auto de Infração e também na informação fiscal prestada pelo autuante, menção os mencionados

pareceres. Ressalto, ainda, que neste julgamento, como não poderia deixar de sê-lo foi levado em consideração apenas os fatos narrados nestes autos.

Também, quanto aos conceitos relacionados aos Pareceres Normativos originários da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a interpretação do conteúdo dos mesmos restringe-se aos atos praticados no âmbito do referido Estado, não se aplicando tal entendimento fora do seu alcance territorial.

No que se relacionada a jurisprudência citada pelo autuado em sua peça defensiva, vejo que em nada lhe socorre, pois dá análise das mesmas, constatei que não se relacionam concretamente com o fato ora em discussão. Aliás, a Ementa pertinente ao Acórdão oriundo da 5ª JJJ nº 0131-05/14, que decidiu pela Improcedência de Auto de Infração de natureza idêntica ao presente, foi reformado em julgamento realizado em 2ª Instância, conforme Acórdão nº 0085-11/15, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujo Voto vencedor, assim se apresenta:

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

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

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

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

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

- A) O art. 2º, III, “d”, do Dec. 6.734/97 estabelece: Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS devido, nas operações internas, com insumos e embalagens destinados a fabricantes de celulose e outras pastas para fabricação de papel, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens.*
- B) O art. 2º do Decreto 7.738/99 – Não se considera insumo, para fins de aplicação do diferimento do ICMS de que trata a legislação estadual, as operações de fornecimento de energia elétrica e as prestações de serviço de comunicação.*
- C) Os destinatários dos produtos objeto da autuação são habilitados com o benefício do diferimento nº 4.295.000-7, nas aquisições internas de insumos previstos no art. 2º do Dec. 6.734/97 (informação contida no Parecer 4.242/10 – fl. 12).*

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

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

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

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

*Já a utilização do hidrogênio, conforme descrito na fl. 92 do laudo técnico, em paralelo ao processo de produção de celulose, existe uma linha de recuperação e utilidades para tornar o “processo ambiental, energética e economicamente viável”, no tratamento de água, efluentes e resíduos sólidos e gestão de gases atmosféricos.*

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

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

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

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

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

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

Ainda acerca da jurisprudência, observo que o Acórdão nº 0118-01/16 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que em decisão unânime concluiu pela Procedência de Auto de Infração de natureza idêntica ao presente, contra o mesmo autuado, foi apreciado em 2ª Instância pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão nº 0322-11/16, mantendo a subsistência da autuação, de acordo com o Voto vencedor, abaixo transcrito, com o qual concordo:

*“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 insculpada 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".

Por fim, quanto a multa aplicada no percentual de 60%, a qual o autuado argumenta possuir natureza confiscatória, pontuo que esta é a legalmente prevista pelo Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956/81 bem como na Lei nº 7.014/96 relativamente ao ICMS, em se tratando de descumprimento de obrigação principal, ressaltando, ainda, não caber a este órgão julgador administrativo, nos termos do Art. 167, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo do

Estado da Bahia - RPAF/BA competência para apreciar ou declarar inconstitucionalidade na legislação tributária posta.

Em conclusão, e em consonância com os julgados já ocorridos em 2ª Instância deste órgão julgador administrativo, acima transcritos, voto pela Procedência do presente Auto de Infração no valor de R\$1.057.500,90.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276890.3008-16-0**, 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\$1.057.500,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos com os acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, em 16 de agosto de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR