

A. I. N° - 269358.0005/19-3  
AUTUADO - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2019

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0184-01/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. 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 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 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 n° 6.734/99, tendo em vista que restou caracterizado que o hidrogênio não é aplicado como insumo no processo de produção da celulose, mas sim em etapa paralela ao processo de produção do referido produto. Ou seja, nessa circunstância o hidrogênio é considerado material de uso e consumo. Infração subsistente. 2. BRINDES. OPERAÇÕES DE SAÍDA SEM DESTAQUE E CORRESPONDENTE DÉBITO DO ICMS CORRESPONDENTE. Descabe o destaque do ICMS, nas operações em questão, de acordo com o que dispõe o art. 389, §2º, I do RICMS/2012. Ademais, da análise das notas fiscais em comento, constata-se que as mercadorias têm características de bens do ativo permanente da empresa. Infração não caracterizada. Não acolhidas às arguições de nulidade. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência, lavrado em 28/03/2019, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$873.570,10, mais multa de 60%, em face das seguintes acusações:

Infração 01 – 02.01.03: “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Restou caracterizado o diferimento indevido do ICMS incidente nas saídas de hidrogênio com destino à indústria de celulose, uma vez que neste processo industrial este gás constitui-se em material de uso e consumo, atuando em processo autônomo e paralelo ao de produção de celulose, sequer participando do seu processo industrial (a cujo benefício fiscal o diferimento do ICMS se destina), visto que, efetivamente, atua em processo de recuperação de um dos seus insumos, não estando vinculado diretamente e simultaneamente a este processo produtivo. Corrobora tal entendimento o mérito da decisão do*

CONSEF no Acórdão JJF nº 0148-04/17”.

Refere-se aos meses de janeiro a maio, setembro a dezembro de 2016; e janeiro a maio de 2017, no total de R\$872.914,30.

Enquadramento legal: art. 2º, inciso I e artigo 32 da Lei nº 7.014/96, combinado com o artigo 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa aplicada de 60%, conforme o artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 02.01.03: “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O estabelecimento realizou operações de saída com mercadorias tributadas (brindes) omitindo-se do destaque e correspondente débito do ICMS correspondente*”.

Refere-se aos meses de agosto de 2016 e março de 2017, no total de R\$655,80.

Enquadramento legal: art. 2º, inciso I e artigo 32 da Lei nº 7.014/96, combinado com o artigo 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa aplicada de 60%, conforme o artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, em 10/04/19 (DTE às fls. 33/34), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 07/06/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 36 a 81. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seus advogados, os quais possuem os devidos poderes, conforme instrumentos de procuração e de substabelecimento, constantes nos Autos às fls. 112/113.

A Impugnante inicia sua peça defensiva fazendo um breve resumo sobre a acusação fiscal, além de transcreverem as imputações que deram origem ao Auto de Infração e o valor do crédito tributário lançado.

Em preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração e a imposição de multa. Enfoca ainda a existência de dúvida essencial quanto à qualificação do fato e a aplicação da Artigo 112 do CTN.

Neste sentido, argumenta-se que o Fisco tomou como suporte do seu procedimento a decisão proferida pela 2ª CJF no acórdão JJF nº 0148-04/17, cuja decisão se deu por voto de qualidade do Presidente da Câmara, após empate na votação entre os integrantes da Câmara. Diz que essa decisão, adotada como fundamento para fazer valer a autuação fiscal, foi exarada pelo voto de qualidade, conforme o disposto no art. 27, inciso III e 70, ambos do Regimento Interno do CONSEF/BA (Decreto Nº 7.592 de 04 de junho de 1999), que dá ao presidente da Câmara competência para desempatar os votos proferidos nas sessões de julgamento.

Advoga que o voto de qualidade não é um voto duplo, pois em nenhum momento há a autorização da mera repetição do voto já prolatado pelo Presidente, o que deveria necessariamente haver motivação específica em atendimento no artigo 37 da Constituição Federal. Registra que não é o que ocorreu no acórdão adotado como fundamento da autuação fiscal, alegando que há apenas o voto de qualidade para desempatar votação sempre em favor do Erário, na medida em que os Presidentes das Juntas e das Câmaras são designados pelo Secretário da Fazenda, conforme o artigo 9º, inciso I do referido Decreto. Desse modo, considera que os dispositivos citados que preveem o desempate por voto de qualidade seriam nitidamente ilegais, ferindo frontalmente o princípio do *in dubio pro contribuinte*, implícito na ordem constitucional pátria e expressamente disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, que transcreve.

Lembra que a aplicação do art. 112 do CTN não é estranha à Corte Administrativa do Estado da Bahia, como se percebe do Acórdão CONSEF - BA - 04821718/91a, proferido pela Câmara Superior em sede de Recurso de Revista. Por outro lado, ressalta a aplicação plena desta norma complementar pelo STJ, citando o Acórdão nº REsp 743.839/RS e outros. Há também citação de insertos doutrinários sobre o tema.

Assevera que o Direito Tributário deve ser norteado pelo Princípio da Tipicidade, entendendo que não poderia o Fisco exigir o cumprimento de obrigação tributária havendo qualquer dúvida razoável sobre o perfeito enquadramento do fato à norma (*in dubio pro reo*). Consigna que no

caso, descumprir essa regra exigindo o imposto da Impugnante, por entender que o gás hidrogênio é material de uso e consumo, fere diretamente o artigo 110 e 109 do CTN, uma vez que tenta alterar conceito jurídico, ampliando demasiadamente seu alcance para impor a tributação ao contribuinte.

Por considerar que o lançamento se fundamenta em julgado do CONSEF cujo critério de formação de maioria foi ilegal, requer, em preliminar, seu cancelamento por ofensa ao art. 112 do CTN.

Adentrando ao mérito, advoga o enquadramento pleno dos insumos destinados à indústria de celulose no regime de diferimento do ICMS.

Argumenta 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 fica diferido para o momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados pelos adquirentes dos insumos. Aduz que previsão do regime do diferimento está no Decreto nº 6.734, de 1997, que traz a colação.

Diz que a questão a ser dirimida no presente caso seria indagar da natureza do gás hidrogênio vendido pela Impugnante à fabricante de celulose branqueada e outras pastas para fabricação de papel. Se estas operações se enquadrariam no regime de diferimento, disposto no decreto acima transcrito, na medida em que se caracterizem como insumos do processo produtivo de celulose branqueada.

Lembra que o Fisco trouxe, como fundamentação do lançamento ora impugnado, o Acórdão exarado no Auto de Infração nº 276890.3008/16-0, lavrado também contra a Impugnante, cuja ementa transcreve.

Enfatiza que a discussão travada naqueles autos é exatamente a mesma discutida no presente auto de infração. Aduz que, naqueles autos, ficou registrado, no voto divergente ao do Relator, que o gás industrial hidrogênio é insumo essencial do processo produtivo da celulose branqueada, conforme minuciosamente explicado no Laudo Técnico circunstanciado da lavra de seu próprio cliente – Veracel Celulose S.A (Doc. 05).

Acrescenta que o voto divergente se pautou do mesmo laudo anexado nas presentes razões, pelo que considera que o entendimento do Fisco é totalmente equivocado quanto à natureza e função do hidrogênio utilizado na fabricação da pasta química branqueada de madeira (NCM 4703.2900 – celulose branqueada) –, pois, ao contrário do afirmado na descrição da Infração constante do Auto, o processo de recuperação está diretamente vinculado, e ocorre simultaneamente ao processo de cozimento.

Expõe a necessidade de se conhecer o processo produtivo específico da celulose branqueada, em todas as suas fases, para que não haja interpretações equivocadas quanto à essencialidade do gás hidrogênio no processo produtivo da celulose branqueada da Veracel.

Informa que, de maneira muito resumida, para o processo produtivo da celulose branqueada, a Veracel utiliza o procedimento tecnicamente denominado como método Kraft, composto pelos procedimentos de: (i) preparação; (ii) peneiramento; (iii) cozimento; (iv) lavagem; (v) deslignificação; (vi) depuração; (vii) branqueamento; e, por fim (viii) recuperação.

Explica que o processo produtivo de preparação se inicia com a obtenção e transformação das toras de eucalipto clonal em cavacos, por meio de corte longitudinal das toras e sua redução ao tamanho adequado para o processo de cozimento. Que esses cavacos são conduzidos ao peneiramento, de forma a separar os cavacos adequados ao processo de cozimento, complementando-se, assim, a fase de preparação.

Aduz que, a partir dessa fase, inicia-se o processo de cozimento, onde os cavacos peneirados são separados da lignina da madeira, substância responsável pela união e compactação das fibras de celulose da madeira, destas mesmas fibras de celulose.

Durante este processo, diz que os cavacos são misturados ao licor de cozimento (licor branco), formado pelas soluções de hidróxido de sódio e sulfeto de sódio, que promove a dissolução da

lignina presente nos cavacos e a liberação das fibras de celulose. Que há o aquecimento dos cavacos e seu bombeamento, juntamente com o licor de cozimento, no Vaso de Impregnação, que tem a função de difundir tal licor no interior dos cavacos.

Acrescenta que a efetiva separação da lignina das fibras de celulose (cozimento) ocorre no reator denominado Digestor, para onde são transferidos os cavacos juntamente com o licor de cozimento (licor branco), que é mantido aquecido a temperaturas altíssimas e pressurizado com vapor e ar, de maneira a permitir o depósito, ao fundo, da polpa marrom, constituída pelas fibras de celulose e resíduos do processo de Cozimento.

Ressalta, nessa fase, que cerca de 98% daquele hidróxido de sódio utilizado na fase de Cozimento é obtido na fase de recuperação, sobre a qual se discorrerá à frente e na qual é utilizado o hidrogênio.

Consigna que se tem, então, a obtenção de dois produtos a partir do processo de Cozimento, quais sejam (i) a polpa marrom mencionada anteriormente; e (ii) o licor negro (licor preto), composto do licor de cozimento e resíduos do processo de cozimento.

Registra que, neste momento, as duas substâncias são encaminhadas para processos distintos. A polpa marrom é destinada à etapa de lavagem, onde se promove a remoção de parcela da lignina residual misturando-se novo licor com baixa concentração de sólidos e, a seguir, para a etapa de deslignificação com Oxigênio a fim de se continuar as reações de dissolução da lignina.

Assevera que, após este processo, a polpa marrom é destinada ao processo de depuração, onde são peneiradas para remoção dos rejeitos e nós, partes dos cavacos e nós da madeira que não atingiram níveis satisfatórios no processo de cozimento, retornando para esta etapa. Em seguida, a polpa depurada segue para o processo de branqueamento, de maneira a remover a coloração marrom da celulose obtida para, só então, ser comercializada.

Ressalta que o método Kraft é característico por promover o mínimo de perda dos compostos/insumos utilizados na produção da celulose, promovendo uma produção ambiental e energeticamente sustentável, bem como economicamente viável, adequando o processo produtivo da Veracel aos ditames mundiais relativos ao meio ambiente e de economia sustentável.

Enfatiza que é exatamente neste contexto que tem destaque o processo de recuperação, pois, neste momento, o licor negro (licor preto), contendo compostos orgânicos de sódio e de enxofre, quais sejam carbonato de sódio ( $Na_2CO_3$ ), sulfeto de sódio ( $Na_2S$ ), sulfato de sódio ( $Na_2SO_4$ ), ácido sulfídrico ( $H_2S$ ) e tiosulfato de sódio ( $Na_2S_2O_3$ ), obtidos a partir do processamento da madeira da fase do cozimento, é processado de maneira a ser recuperado, tornando-se novamente o licor branco reutilizado no processo de Cozimento anteriormente tratado, por meio das seguintes etapas:

1. Evaporação – Processo de remoção da água para permitir a queima do licor negro;
2. Queima – Combustão do licor na caldeira (onde é aproveitada a energia para a geração do vapor utilizado na etapa de Cozimento e a recuperação dos compostos sódio e enxofre);
3. Caustificação – Processo de obtenção de hidróxido de sódio (soda cáustica), utilizado na composição do licor branco, a partir do carbonato de sódio oriundo do processo de queima do licor negro; e
4. Queima do carbonato de cálcio precipitado, no forno de cal, de maneira a regenerar o óxido de cálcio utilizado no processo de Caustificação a partir da utilização dos combustíveis gás natural, hidrogênio gasoso e metanol (obtido do processo de evaporação do licor negro (licor preto).

Acrescenta que a importância do Hidrogênio gasoso está na obtenção do óxido de cálcio utilizado no processo de Caustificação (obtenção de hidróxido de sódio/soda cáustica) para formação do licor branco utilizado no principal processo de produção de celulose, o Cozimento. Em suma, afirma que o hidrogênio participa do processo de obtenção de insumo para a fase de

deslignificação e branqueamento da celulose, a soda cáustica.

Explica que se trata de processo integrado (e fechado) de cozimento e recuperação, e que o resultado da recuperação retorna ao cozimento. Apresenta de forma resumida o desenho esquemático como forma de demonstrar o fechamento do ciclo produtivo.

Aduz que o hidrogênio, de que trata nesse processo, é aplicado essencialmente na fase de recuperação do processo Kraft de produção de celulose, precisamente, como combustível do processo de caustificação.

Para explicar a participação do gás hidrogênio, reproduz, à fl. 53, resumidamente, as reações químicas realizadas na fase de recuperação sob a temperatura do ambiente de caustificação.

Diz que a soda cáustica (recuperada do licor preto) retorna ao processo produtivo, mais precisamente, àquela fase de cozimento (na Figura 1, o retorno do licor branco que sai da caustificação para a fase do cozimento/polpação).

Expõe que é como está descrito no laudo fornecido pela Veracel que reproduz.

Aduz que, em termos práticos e objetivos, o processo de recuperação importa em 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 negro (licor preto).

Registra que, do ponto de vista ambiental, a viabilidade e sustentabilidade alcançada com o processo é inquestionável, além da quantidade de soda cáustica que não é lançada no meio ambiente, retornando ao processo produtivo, sem que nova carga deva ser adquirida.

Expõe que está aí a característica de essencialidade do hidrogênio gasoso como insumo do processo produtivo, pois em termos práticos, a substituição do hidrogênio por outro combustível não autoriza que se alcance o mencionado nível de economia.

Não aceita a designação limitada de material de uso e consumo, de elemento que interfere tão essencialmente no processo produtivo, pois a depender das características desse ou daquele combustível, a produção de celulose será mais ou menos custosa, ou mesmo inviável.

Assevera que essa peculiaridade da função do gás hidrogênio no processo produtivo da Veracel foi plenamente descrita no voto divergente do Acórdão JJF nº 0148-04/17 (adotado como fundamento do auto de infração). Diz que de acordo com o referido voto, “a função do hidrogênio se consolida como combustível na geração de calor no processo de recuperação do insumo licor branco, e desta forma é insumo no processo produtivo da Veracel, e sem ele o processo não ocorreria de forma sustentável e economicamente viável”.

Passa a discorrer acerca do aspecto essencialmente técnico relacionado à 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).

Explica que 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.

Argumenta que o hidrogênio é indispensável à produção da celulose branqueada, sem o qual não se consegue 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.

Explica 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, e que em termos técnicos, não se trata de mero processo físico, mas de processo físico-químico. Afirma que o processo está diretamente vinculado e ocorre simultaneamente, na medida em que 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.

Não concebe que a fase de cozimento seja vista de forma separada da fase de recuperação, haja vista que o processo produtivo deve ser visto como um todo pelo próprio método de fabricação da pasta branqueada de celulose que consiste no método Kraft. Considera que se trata de produto indispensável para o processo produtivo, pois age na fase de recuperação de material que é essencialmente utilizado no processo de cozimento.

Nestes termos, assevera que jamais poderia o gás hidrogênio ser enquadrado como material de uso e consumo, conforme pretende o Fisco, posto que material de uso e consumo é aquele que não é empregado para integração no produto ou para consumo no processo de industrialização.

Enfatiza a necessidade de anulação do Auto de Infração.

Em seguida, discorre 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.

Apresenta seu entendimento, esclarecendo 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, nele 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 transcreveu.

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.

Argumenta, também, que houve desconsideração da existência de créditos na escrita fiscal, passíveis de compensação com os débitos lançados.

Diz que, de acordo com a sistemática do diferimento, o imposto a ser pago fica postergado, devendo ser recolhido por aquele que adquiriu as mercadorias e promoveu a saída dos produtos industrializados com aqueles insumos (que tiveram o ICMS diferido na entrada).

Acrescenta que no caso concreto, a Impugnante 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.

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

Entende que o Fisco, ao desconsiderar que o imposto – ou ao menos parte dele – já foi recolhido aos cofres públicos pela adquirente dos insumos fornecidos pela Impugnante, lavrando o Auto de Infração sobre tudo aquilo que seria devido no período de janeiro de 2016 a maio de 2017, infringiu o artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que calculou de forma falha o valor cobrado:

Destaca que, na sistemática do diferimento, não há redução do imposto incidente na cadeia produtiva, sendo apenas postergado o seu recolhimento para o momento da saída dos produtos industrializados pela Veracel com os insumos fornecidos pela Impugnante.

Considera que, exigir da Impugnante o recolhimento do ICMS já recolhido pela Veracel na saída dos produtos industrializados com o insumo gás industrial – hidrogênio (que teve o ICMS diferido na entrada), representa *bis in idem* tributário, princípio implícito no sistema tributário nacional e que impede que um mesmo ente federativo tribute mais de uma vez o mesmo fato, além de ferir frontalmente o princípio da não-cumulatividade constitucionalmente estabelecido em seu art. 155, §2º, inciso I.

Neste sentido, dizendo que se há valores devidos pela Impugnante, o que consta no auto não reflete os reais montantes, pois com a aplicação da sistemática do diferimento, existem débitos já

recolhidos, o que não foi levado em consideração no débito apurado na presente autuação. Entende ser imperioso o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração ora combatido.

A seguir, traz farta jurisprudência quanto ao reconhecimento do direito ao crédito de ICMS dos produtos essenciais ao processo produtivo, destacando que a Lei Complementar nº 87/1996, ampliou a possibilidade de creditamento, pois 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.

Conclui, afirmando constituir-se o gás hidrogênio insumo do processo produtivo da autuada, sujeito ao diferimento do imposto nos termos do art. 2º, do Decreto nº 6.734 do Estado da Bahia.

Quanto à Infração 02, argumenta que muito embora tenha descrito a natureza da operação como “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, o fato é que a Fiscalização não levou em consideração que as operações em comento se tratam de saídas de bens integrados no ativo permanente, os quais não incidem ICMS, nos termos do art. 3, VIII da Lei nº 7.014/96.

Insurge-se, ainda, contra o percentual de 60% da multa aplicada, ao argumento de não-razoabilidade e configuração de confisco.

Considera, ainda, não ser possível calcular juros moratórios sobre a multa lançada por inequívoca não ocorrência da sua hipótese. A alegação é que o art. 102, §2º e 3º da Lei nº 3.965/81 (COTEB), não autoriza cobrar encargos moratórios desde o vencimento de cada um dos valores glosados, impondo, desse modo, efeito retroativo à aplicação dos §§ 2º e 3º, do art. 102 da Lei nº 3.985/81. Acrescenta que não há autorização para cobrança de SELIC sobre mula a partir de período anterior à lavratura do auto de infração.

Demanda a realização de prova pericial, formulando quesitos a serem respondidos, argumentando sua necessidade 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.

Aduz que, não obstante a Impugnante trazer o laudo emitido pela própria Veracel, considera importante que haja perícia técnica emitida por engenheiro competente para verificar in loco todo o processo produtivo da Veracel, com a importância de confirmar as razões aqui apresentadas de que o gás hidrogênio é insumo essencial para o processo produtivo da pasta branqueada de celulose.

Conclui a impugnação, requerendo a improcedência total do lançamento.

O autuante prestou Informação Fiscal, fls. 150 a 187, afirmando que são improcedentes os argumentos apresentados pelos defensores, embora ressalte sua competência técnica.

Observa que o presente lançamento não esconde que se lastreia integralmente em interpretação realizada pelo CONSEF/SEFAZ/BA em lançamento anterior, e em relação ao mesmo Estabelecimento autuado, que exibe, portanto, reincidência infracional tributária em relação ao tema.

Considera tecnicamente acertadas as decisões adotadas pelo CONSEF no Acórdão JJF nº 0148-04.17 e no seu reexame no Acórdão CJF nº 0160-12/18, em voto vencedor. Acrescenta que de maneira nenhuma as mesmas padecem das ilegalidades afirmadas pelo autuado.

Em relação às preliminares de nulidade suscitadas, rebate inicialmente o primeiro argumento defensivo de que o Fisco desconsiderou que o ICMS já fora recolhido, ou ao menos parte dele, aos cofres públicos pelo adquirente dos insumos.

Explica que a responsabilidade integral pelo recolhimento do ICMS, no presente caso, é do Estabelecimento autuado, na medida em que deixou de incidir a regra de tributação destas operações ao argumento de que estariam alcançadas pelo instituto do Diferimento. Enfatiza que de maneira alguma se poderia cogitar a inclusão da indústria de celulose destinatária na relação

jurídica tributária existente entre o Estabelecimento autuado e o Estado da Bahia. Acrescenta que não se está aqui exigindo ICMS diferido e sim o ICMS normal que deveria ter sido destacado e recolhido pelo remetente, ante a impossibilidade de aplicação deste instituto em tais operações.

Quanto à alegação de existência potencial de créditos acumulados suficientes à absorção dos débitos relativos ao ICMS diferido, assevera que o Fisco não está habilitado, de pronto, a fazer compensação via reconstituição da conta corrente fiscal, pois, o lançamento de ofício trata de exação relativa à falta de recolhimento do imposto por ter o contribuinte praticado operações de saídas tributadas como não tributadas, cuja responsabilidade escritural é exclusiva do próprio contribuinte, e com base nos documentos relativos às operações realizadas, nos termos previsto no art. 215 do RICMS (Decreto nº 13.780/12).

Aduz que, no caso de haver crédito fiscal acumulado, conforme alega o recorrente, caberá ao sujeito passivo, caso mantida a exação fiscal, a utilização de certificado de crédito junto à repartição, em rito processual próprio, a qual, após as devidas análises, concluirá sobre o seu deferimento ou não, conforme previsto no art. 199, inciso I do RICMS/12, Art. 199.

Considera também dispensável a realização de diligência e/ou perícia, quanto ao tema da utilização do gás hidrogênio no processo industrial da Veracel, cliente do autuado, visto que os próprios argumentos de defesa e, sobretudo, o Laudo Técnico anexo aos autos, são suficientes para esclarecer a funcionalidade e aplicação do hidrogênio no processo industrial do adquirente.

No mérito, diz que o recorrente alega que o hidrogênio é um insumo do processo produtivo da celulose utilizado pela adquirente VERACEL, que dessa forma estaria sujeito ao benefício fiscal do deferimento do ICMS nos termos previstos no art. 2º, III, “d” do Decreto nº 6.734/97, cuja redação vigente à época dos fatos apurados foi dada pelo Decreto nº 13.844, de 29/03/12, com efeitos a partir de 30/03/12.

Todavia, ressalta que o instituto do deferimento traduz um benefício fiscal, no caso voltado a favorecer a produção de celulose e, por conseguinte, a hermenêutica do dispositivo que o prevê não pode ser alargada pelo interprete em face do disposto no Artigo 111 do CTN.

Desse modo, rebate que o fornecimento do gás hidrogênio estaria incluso no benefício do deferimento de insumo para produção de celulose, porque sua utilização no processo produtivo da destinatária na verdade se dá para recuperar resíduo daquele processo (o liquor preto), produzindo a partir dele a soda caustica que volta a ser utilizada naquele processo produtivo, mais precisamente na fase de cozimento, otimizando seus custos.

Considera que seria até recomendável que o legislador estendesse o deferimento a um insumo (gás hidrogênio) utilizado no processo de recuperação de resíduo (liquor preto) do processo produtivo da celulose que o transforma em hidróxido de sódio (soda cáustica) que regressa ao processo produtivo daquela, mas ressalta que, para isso, teria que haver explicitação no comando normativo.

Expõe que nem tudo que intervém indiretamente no processo produtivo da celulose cabe no comando normativo do deferimento. Cita como exemplo clássico a energia elétrica consumida em unidades produtivas de celulose e, sabidamente, um de seus insumos indiretos. Enfatiza que nem por isso se pode cogitar que a aquisição da energia elétrica consumida naquele processo produtivo esteja albergada pelo instituto do deferimento.

Assim, consigna que da análise das informações técnicas trazidas pelo próprio sujeito passivo se conclui que o gás industrial hidrogênio, objeto da exação fiscal, é utilizado pela Veracel por questões econômicas (devido seu alto potencial de geração de energia) na recuperação do licor preto em licor branco, este sim utilizado no processo industrial de cozimento do cavaco (corte da tora de eucalipto). Sustenta ser evidente que se trata de um material de uso e consumo daquela indústria, sendo distante sua caracterização como insumo da produção de celulose propriamente dita.

Esclarece que, tanto os materiais de uso e consumo como os produtos intermediários, são

“consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém, apesar das suas essencialidades ao processo, o que importa para a sua caracterização legal é onde e como o consumo acontece: se participa diretamente no processo de fabricação do produto final da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Enfatiza que o processo de recuperação do licor preto, transformando-o em branco, constitui-se em processo autônomo e paralelo ao de produção de celulose.

Ratifica que o hidrogênio é material de uso e consumo, pois sequer participa do processo industrial da celulose (a cujo benefício fiscal o diferimento do ICMS se destina), visto que, efetivamente, atua no processo de recuperação de um dos seus insumos, não estando vinculado diretamente e simultaneamente a este processo produtivo.

Conclui que restou caracterizado que a função do hidrogênio se consolida como combustível na geração de calor no processo de recuperação do insumo licor branco, sendo o sujeito passivo o responsável pelo recolhimento do ICMS nas suas operações tributáveis de vendas de hidrogênio, tidas indevidamente como diferidas do ICMS, em razão de não se destinarem como insumos para contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel.

Quanto à Infração 02, assevera que o Estabelecimento, devidamente instado a comprovar suas alegações defensivas (intimação à fl. 148), não o fez até o presente momento, e que a simples alegação de que os bens doados foram desincorporados do ativo após um ano da sua aquisição, fato que seria suficiente para elidir a tributação levada a efeito no Auto de Infração, não foi comprovado.

Por fim, ressaltando que falece competência a órgãos do poder executivo para análise sobre eventual caráter confiscatório da multa aplicada, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, opina pela procedência integral do lançamento.

## VOTO

Inicialmente, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e das multas aplicadas relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, não havendo do que se falar em nulidade da autuação, nem ofensa às determinações do art. 112 do CTN.

Ressalto que, independentemente de o autuante ter tomado como suporte uma decisão proferida por este Conselho, com base em voto de qualidade do presidente da Câmara, não há motivo para se cogitar nulidade neste processo que se refere à outra ação fiscal. Ademais, o referido voto de qualidade está previsto no art. 70, do Regimento Interno deste CONSEF (Decreto nº 7.592/99), não sendo competência desse órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determina o inciso I, do artigo 167 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Fica também afastada toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente processo, diante do mesmo argumento acima exposto, uma vez que a mesma está prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

No que se refere ao pedido de realização de diligência/perícia fiscal, não há razões para encaminhar o PAF para revisão do procedimento fiscal visto que estão presentes nos autos todos os elementos de prova necessários para a formação do convencimento deste órgão julgador (argumentos defensivos, Laudo Técnico, etc.), a teor do que dispõe o art. 147, I, “a” e II, “b” do mesmo diploma legal acima mencionado.

No mérito, 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 (infração 01); e realizou operações de saída com mercadorias tributadas (brindes) omitindo-se do destaque e correspondente débito do ICMS correspondente (infração 02).

Em consequência, foi reclamado imposto na ordem de R\$873.570,10, mais multa e acréscimos tributários pertinentes.

A questão central a ser analisada, para a primeira infração, é verificar se o produto hidrogênio, comercializado pelo autuado para empresa produtora de papel e celulose, 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 ocorreram de 31/01/16 até 31/05/2017, 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).

Inicialmente, devo ressaltar que descabe o argumento defensivo de que o autuante desconsiderou que o ICMS já fora recolhido, ou ao menos parte dele, aos cofres públicos pelo adquirente dos insumos que forneceu.

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.

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 inexistem débitos recolhidos que deveriam ser levados em consideração.

Quanto à alegação defensiva de que teria saldos credores, decorrentes de créditos acumulados durante todo o período alcançado pela autuação, também não vejo como acolher tal argumentação, tendo em vista que ditos saldos credores, além de não comprovados pelo autuado, não foram homologados pelo Fisco. Dessa forma, não há do que se falar em compensação via reconstituição da conta corrente fiscal, que a rigor é o que pretende o autuado.

Conforme já acima mencionado, o cerne da questão que envolve a primeira infração, 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.

Conforme consignado nos autos, 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, em segunda instância, a exigência fiscal relativa ao gás hidrogênio vendido pelo autuado à empresa Veracel S/A, nos termos do Acórdão CJF Nº 0160-12/18.

No Voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator, foi consignado como fundamento para

manutenção da exigência quanto ao hidrogênio o seguinte:

[...]

*Da análise destas informações técnicas trazidas pelo próprio sujeito passivo se conclui que o gás industrial hidrogênio, objeto da exação fiscal, é utilizado pela Veracel por questões econômicas (devido seu alto potencial de geração de energia) na recuperação do licor preto em licor branco, este sim utilizado no processo industrial de cozimento do cavaco (corte da tora de eucalipto).*

*Necessário se esclarecer que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial. Porém, apesar das suas essencialidades ao processo, o que importa para a sua caracterização legal é onde e como o consumo acontece: se em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto final da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário. Caso contrário, deve ser definido como material de consumo.*

*No caso concreto, evidente que a energia liberada pelo hidrogênio é para viabilizar o processo de recuperação do insumo licor branco (licor preto em branco), este sim faz parte do processo industrial da celulose, pois, de fato, entra em contato físico direto com a polpa branca, que é a matéria a partir da qual se obterá a celulose. Contudo, o processo de recuperação do licor preto em branco trata de mero processo autônomo e paralelo ao de produção de celulose.*

*Logo o hidrogênio é material de uso e consumo, pois sequer participa do processo industrial da celulose (cujo benefício fiscal do diferimento do ICMS se destina), visto que, efetivamente, atua no processo de recuperação de um dos insumos (do processo do eucalipto em celulose), não estando vinculado diretamente e simultaneamente a este processo produtivo, logo, é considerado material de uso e consumo do estabelecimento.*

*Em consequência, restou caracterizado que a função do hidrogênio se consolida como combustível na geração de calor no processo de recuperação do insumo licor branco, sendo o sujeito passivo o responsável pelo recolhimento do ICMS nas suas operações tributáveis de vendas de hidrogênio, tidas indevidamente como diferidas do ICMS, em razão de não se destinarem como insumos para contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel, conforme previsto no art. 2º, III, “d”, do Decreto nº 6.734/97, com redação vigente, à época, dada pelo Decreto nº 13.844/12, cuja infração o sujeito passivo é reincidente e, portanto, não se trata de fatos geradores supervenientes e incertos e, em consequência, sem vinculação com a jurisprudência trazida pelo recorrente.*

[...]

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

Da análise dos elementos constitutivos do presente processo, chego a mesma conclusão do voto acima reproduzido.

Pelas próprias informações do processo produtivo do destinatário da mercadoria (VERACEL), descritas pelo autuado em sua peça defensiva, e informadas em Laudo Técnico emitido pelo destinatário (fls. 135 a 142), verifica-se que o hidrogênio gasoso é aplicado e consumido inteiramente no processo de Recuperação do licor necessário ao processo de cozimento – processo Kraft.

Atesta que o processo de recuperação se baseia no processamento do licor negro, gerado na etapa de cozimento, e 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.

Diante de tais informações, permite-se concluir 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, apresenta-se paralelo ao processo de produção de celulose.

Portanto, 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, motivo pelo qual a pretensão do sujeito passivo (vendedor) afigura-se contrária à norma insculpida no art. 2º, III, “d” do Decreto nº 6.734/1999, que restringe o deferimento para insumos e embalagens.

Destarte, 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.

Ou seja, o hidrogênio não é aplicado como insumo no produto fabricado, mas sim em etapa paralela ao processo de produção de celulose, restando subsistente a exigência em análise.

No que diz respeito à infração 02, que acusa a saída de mercadorias tributadas (brindes) com omissão do destaque e correspondente débito do ICMS, de acordo com o que estabelece o art. 389, §2º, I do RICMS/2012, descabe o destaque do imposto nas referidas saídas do contribuinte, diretamente para consumidor final ou outro estabelecimento da mesma empresa.

Ademais, o autuado alegou que, embora tenha descrito a natureza da operação como “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, na realidade se trata de desincorporação de bens integrados no ativo permanente, e da análise das notas fiscais relativas à infração em comento (fls. 27 a 30), constata-se que efetivamente as mesmas têm características de bens do ativo permanente da empresa.

Portanto a infração 02, não restou caracterizada.

De tudo exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$872.914,30, tendo em vista a exclusão do imposto exigido na infração 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269358.0005/19-3, 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\$872.914,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR