

**PROCESSO** - A. I. N° 269358.0005/19-3  
**RECORRENTE** - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0184-01/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/02/2020

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0326-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO SUJEITAS AO REGIME DE DIFERIMENTO. Comprovado que o gás hidrogênio não foi aplicado como insumo pelo estabelecimento adquirente, fabricante de celulose, sendo indevida a utilização do diferimento, previsto no art. 2º, III, “b” do Decreto nº 6.734/97. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 28/03/2019, o qual exige imposto no valor histórico de R\$873.570,10, mais multa de 60%, em face de duas infrações, sendo objeto do recurso tão somente a infração 01:

*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.*

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 1ª JJF:

#### VOTO

*Incialmente, 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 N° 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 surpervenientes 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 diferimento 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, descreve 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.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base no que alega:

Inicialmente informa a tempestividade recursal e tece um breve relato dos fatos.

Preliminarmente alega dúvida essencial quanto à qualificação do fato e a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional.

Explica que a questão levantada pela Recorrente em sua defesa inaugural pauta-se na premissa de que houve dúvida no lançamento, quando o Sr. Fiscal autuante adotava como fundamentação precedente desse E. Conselho que foi julgado por maioria de votos através do voto de qualidade.

E sob esse espeque o voto de qualidade proferido naquele precedente afronta o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional. Afinal de contas, havendo dúvidas quanto à natureza ou circunstância do fato, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado.

Salienta que se naquele precedente houve dúvida, o julgado deveria ter sido proferido em favor do contribuinte e sendo assim, não poderia ter sido adotado para o Auto de Infração em combate. Daí a insurgência da Recorrente quanto a esse lançamento.

E a questão sobre a inconstitucionalidade do voto de qualidade, entende que deve ser considerada ao caso dos autos, na medida em que tornou matéria de relevância nacional. Em todas as esferas há discussão acerca do tema e particularmente no âmbito federal, o voto de qualidade foi revogado justamente em razão da inconstitucionalidade e ilegalidade dessa existência. A ser dessa forma, não é possível que essa argumentação não seja analisada, conforme ocorreu na r. decisão de Primeira Instância.

Pontua também a nulidade do Auto de Infração por imposição de multa, ocorrendo a violação do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Salienta que o argumento deduzido na peça defensiva foi o de 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, conforme o disposto no Decreto nº 6.734/97.

Todavia, em razão desse regime previsto e praticado pela recorrente, o destaque e o recolhimento do ICMS foi postergado para a saída da pasta branqueada de celulose por parte da Veracel, ora fabricante. Daí porque houve a argumentação de que o imposto exigido na autuação fiscal foi recolhido pela Veracel ao tempo em que deu saída dos produtos do seu estabelecimento.

Desta toda, entende que a autuação, ao desconsiderar que o imposto – ou ao menos parte dele – já foi recolhido aos cofres públicos pela adquirente dos insumos fornecidos pela Recorrente, 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.

Diz que o Julgador de primeira instância trouxe a argumentação simplista de que a Recorrente (aquele que deu saída da mercadoria) é a sujeita passiva da obrigação tributária em questão. Cita trecho do voto e afirma que tal entendimento representa um sofisma a mal conformar a legislação estadual, bem como a sistemática do diferimento, buscando forçar a subsunção dos fatos à norma – ou seja, tenta forçar a conexão do fundamento legal do AIIM ora combatido aos fatos nele narrados – a qual definitivamente não existe no presente caso.

Salienta que se a Recorrente se submeteu ao regime de diferimento, o imposto ficou postergado para o momento subsequente que deu saída do produto fabricado pela indústria fabricante da celulose. Por esse motivo, é que o D. Julgador de primeira instância traz argumento simplista de que se a Recorrente deu saída de produto do seu estabelecimento é ela quem deve destacar e recolher o imposto. Isso porque ser aceito se não houvesse o regime do diferimento.

Alega que no caso dos autos houve o destaque e o recolhimento do imposto por parte da Veracel, na medida em que se praticou a operação do diferimento, não pode exigir o imposto da Recorrente, pois se configurará locupletamento ilícito por parte do Estado da Bahia. Em havendo o recolhimento, supostamente devido pela Recorrente, por parte da Veracel, não houve prejuízo ao erário do Estado da Bahia. Daí porque não há como se aceitar o argumento despendido pela C. 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal no sentido de que “inexiste ilegitimidade passiva (...) A responsabilidade pela apuração do imposto é do autuado, na condição de remetente das mercadorias e não do destinatário”, tão menos há que se exigir valores a título de ICMS sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco baiano.

Entende também pela nulidade com base na inobservância da existência de saldos credores (créditos acumulados).

Afirma que desconsiderar por completo os saldos credores da Recorrente, conforme contrariamente ao alegado pelo julgador *a quo*, efetivamente comprovado através dos Espelhos de GIA/SPED anexados à Defesa de Primeira Instância, é rechaçar por completo o princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido e, ainda, contrariar o disposto no art. 305 do RICMS/BA.

Salienta que é exatamente este o entendimento deste E. Conselho de Fazenda exarado no ACÓRDÃO CJF Nº 0074-12/02 proferido pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, que demandou do Relator, o E. Conselheiro Ciro Roberto Seifert o cotejo dos saldos credores e devedores, para concluir não existir diferença de imposto a ser lançada (o caso era também de diferimento do imposto, mas lá o diferimento se dava para o momento da entrada no estabelecimento do adquirente, em operações relativas à aquisição nas saídas de ar comprimido, vapor d'água e água clarificada, desmineralizada ou potável). No mesmo sentido, o julgado pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, Ac. CJF Nº 0191-12/10 e ainda, o voto divergente que guiou o julgamento no PROCESSO - A. I. Nº 232875.1210/11-0, ACÓRDÃO CJF Nº 0451-13/13 da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal.

Não vinga também a assertiva de que os saldos credores não foram comprovados, dado que a informação é de conhecimento do Fisco, dado que as obrigações acessórias são entregues periodicamente. Não cumpriu a decisão de primeira instância, com sua função de busca da verdade para o julgamento.

A Recorrente informa que formalizou pedido de prova pericial, diante da necessidade de ser demonstrado que o gás hidrogênio é essencial e indispensável ao processo produtivo da celulose branqueada, caracterizando-se como insumo, e tendo em vista todas as especificidades técnicas envolvidas no referido processo produtivo. Todavia, a decisão de piso julgou não ser necessário tal procedimento.

Entende que é de suma importância que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que seja realizada a perícia por perito técnico especializado, de maneira a se

esclarecer todo o processo produtivo da celulose branqueada e a essencialidade do hidrogênio em tal processo, em atenção aos princípios da Ampla Defesa, o Contraditório, a Verdade Material e a Segurança Jurídica.

No mérito, explica o processo produtivo da pasta branqueada de celulose e da importância do gás hidrogênio.

De forma muito resumida, para o processo produtivo da celulose branqueada, explica que 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.

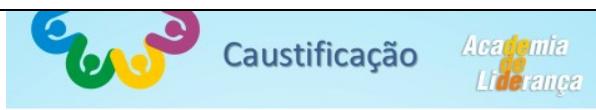
Tratando-se de processo Kraft de produção de celulose branqueada, não se concebe a simples fase de cozimento dos cavacos de madeira para retirada da lignina (deslignificação) sem a fase de recuperação. Em suma, o licor negro, resultante do cozimento (fase de cozimento) dos cavacos em solução de soda cáustica e dióxido de cloro, é posteriormente destinado à (fase de) recuperação, cujo subproduto (soda cáustica) retorna para um novo ciclo de cozimento para produção de novos fardos de celulose.

Frise-se, como resultado da fase de recuperação (e caustificação), obtém-se novamente a soda cáustica, que retorna ao processo produtivo, em nova fase de cozimento; no cozimento de outras toneladas de cavaco de madeira.

Como já trazido na impugnação, alcança-se com o fechamento desse ciclo um percentual de 98% de recuperação de soda cáustica. Não seria equivocado dizer, sob essa realidade, que seria necessário adquirir apenas um lote de soda para o primeiro ciclo de produção de celulose, dado que a quase totalidade da soda cáustica é recuperada no próprio processo produtivo (apenas um residual de 2% do lote inicial precisa ser novamente adquirido).

O hidrogênio de que se trata nesse processo é aplicado essencialmente na fase de recuperação do processo Kraft de produção de celulose.

Para se compreender a participação do gás hidrogênio reproduz-se, resumidamente, as reações químicas realizadas na fase de recuperação:

Primeira reação, por extenso:  Óxido de cálcio (CaO) + água (H <sub>2</sub> O) = Hidróxido de cálcio (Ca(OH) <sub>2</sub> ) + liberação de calor (270 quilocalorias por quilo de óxido de cálcio adicionado à água)	 <p><b>Caustificação</b> Academia Liderança</p> <p><b>Reações químicas:</b></p> <p><b>Apagamento da cal virgem:</b></p> <p>cal virgem + água → cal apagada + calor</p> <p><b>CaO + H<sub>2</sub>O → Ca(OH)<sub>2</sub> + 270 kcal /kg CaO</b></p> <p>VERACEL</p>
---	--

<p>Segunda reação, por extenso:</p> <p>Hidróxido de cálcio (<math>\text{Ca}(\text{OH})_2</math>) + Carbonato de Sódio (<math>\text{Na}_2\text{CO}_3</math>) = Soda cáustica (Hidróxido de sódio, ou <math>2\text{NaOH}</math>) + Carbonato de cálcio (<math>\text{CaCO}_3</math>)</p>	<p><b>Caustificação</b> Reage-se: <b>Hidróxido de cálcio + Carbonato de sódio</b> <math>\text{Ca}(\text{OH})_2 + \text{Na}_2\text{CO}_3 \rightleftharpoons 2\text{NaOH} + \text{CaCO}_3</math> Para formar: <b>Hidróxido de sódio + Carbonato de cálcio</b></p> <p><b>Soda cáustica</b></p> <p>VERACEL</p>
---	--

Explica que a soda cáustica (recuperada do licor preto) retorna ao processo produtivo, mais precisamente, àquela fase de cozimento. É como está descrito no laudo fornecido pela Veracel.

Apresenta gráficos do processo produtivo e afirma a essencialidade do hidrogênio no processo produtivo. Em suma, integra-se ao processo produtivo – claramente não se adequa ao conceito de material de uso e consumo – e participa da obtenção de outro dos principais insumos necessários ao cozimento da madeira para obtenção da celulose. A não se aceitar dessa forma, na prática, estar-se-á anulando o próprio benefício fiscal do diferimento do ICMS no Estado da Bahia destinado ao setor de papel e celulose. A par de que, por óbvio que aceitar o ICMS na saída do estabelecimento da impugnante, sob a consideração de ser material de uso e consumo, a adquirente não poderá creditar-se do imposto, o que imporá o imposto como um custo da produção.

Salienta, ainda, que no âmbito regulamentar, 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.

Ressalta as razões já apresentadas no tópico anterior quando a Recorrente apresentou à necessidade de ter sido realizada a perícia. E salienta que há nos presentes autos clara constatação de que o gás hidrogênio é utilizado no processo de obtenção de insumo necessário ao licor branco utilizado no processo de cozimento (fase imediata à lavagem dos cavacos) e sua utilização tem influência direta na estrutura de custos do processo industrial. A partir dessa inferência é impossível concluir que o gás hidrogênio se enquadra no conceito material de uso e consumo, porque este sequer atua no processo produtivo.

Assim, considerando todo o exposto no tópico que descreve o processo produtivo da celulose branqueada, bem como a função do hidrogênio, defende restar cristalino que ele é essencial para ao processo de fabricação, não se confundindo com materiais de uso e consumo. Em hipótese nenhuma se pode dizer que eles não tenham sido consumidos no respectivo processo de industrialização.

Aponta o caráter confiscatório da multa aplicada e por fim requer:

- Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração seja pela inobservância do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que não aferiu a materialidade do crédito tributário em decorrência da aplicação do próprio regime do diferimento (Veracel efetuou o recolhimento do ICMS nas saídas da pasta de celulose), seja por inobservância da existência de saldos credores acumulados devidamente comprovado nos autos;
- Caso não seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, seja anulada a decisão de primeira instância para que seja realizada perícia técnica especializada para concluir que a fase de recuperação não é uma fase isolada, mas sim integrada do processo produtivo da pasta de

celulose, e;

- c) Não sendo realizada a perícia, seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário para anular o Auto de Infração em epígrafe, pelas razões expostas; ou
- d) Caso seja mantida a exigência, requer a redução da multa de ofício, por se configurar confiscatória, conforme entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Por fim, a Recorrente protesta pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente Recurso Voluntário, nos exatos termos dos artigos 163 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), 54 e 64 do Decreto nº 7592/99 (Regimento Interno do CONSEF).

## **VOTO VENCIDO**

A autuação imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Explica que houve 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.

Para corroborar tal entendimento, cita o mérito da decisão do CONSEF no Acórdão JJF nº 0148-04/17.

Quanto à infração 02, a mesma foi julgada improcedente pela Junta de Julgamento Fiscal, inexistindo Recurso de Ofício, já que a redução não alcançou o patamar legal estipulado pelo art. 169, I, 'a' do RPAF/99.

Primeiramente, quanto à alegação do contribuinte de dúvida essencial quanto à qualificação do fato e a consequente aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional, a mesma não procede.

O Auto de Infração não foi baseando em decisão deste Conselho. A decisão do Conselho citada pelo autuante tem o objetivo tão somente de fortalecer a tese defendida pela autuação, que encontra seu fundamento e enquadramento legal no 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.

Ademais, a divergência de posicionamento ocorrida na decisão de segundo piso do acórdão citado pelo autuante, não enseja na aplicação do art. 112 do CTN, tendo em vista que a ocorrência de mera divergência entre os posicionamentos dos julgadores não significa dúvida sobre elementos de infração ou a penalidade imposta pela lei tributária.

Quanto ao questionamento do voto de qualidade, saliento que o mesmo encontra respaldo no art. 70, do Regimento Interno deste CONSEF (Decreto nº 7.592/99), não sendo competência desse órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determina o inciso I, do artigo 167 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Pela mesma razão acima exposta, não nos cabe analisar a apontada confiscatoriedade da multa aplicada.

Nulidades superadas.

O mérito da infração em lide 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.

Saliento, assim como o fez o julgador de piso, que a autuação não está exigindo ICMS diferido, mas sim o ICMS devido pelas operações próprias de saídas de mercadorias realizadas pelo recorrente, com base no entendimento de que este não tributou normalmente as referidas operações.

A norma em comento determina que:

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

*III - nas operações internas com:*

*d) insumos e embalagens destinados a contribuintes que desenvolvam as atividades de fabricação de papel, celulose e outras pastas para fabricação de papel, extensiva às atividades florestais, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos por eles fabricados com a aplicação dos referidos insumos e embalagens.*

Logo, da leitura do dispositivo, percebe-se claramente que o diferimento se encontra vinculado ao insumo destinado a contribuintes que desenvolvam atividades de fabricação de papel ou celulose (entre outros), para o momento em que ocorrer a saída dos produtos fabricados com estes insumos. Assim, a pedra de toque para considerar devido o diferimento do ICMS é analisar a natureza do hidrogênio comercializado pela Recorrente.

Da análise dos fundamentos apresentados no recurso, do gráfico explicativo da participação do gás hidrogênio e do próprio laudo técnico da Veracel (empresa destinatária), entendo que assiste razão a tese do contribuinte.

O contribuinte deu o devido tratamento tributário ao hidrogênio por reconhecê-lo como insumo destinado a contribuinte fabricante de papel e/ou celulose (Veracel), devidamente demonstrado nos autos, o que já resulta na desnecessidade de perícia ou diligência neste processo, razão pela qual indefiro o pedido formulado.

A decisão de piso, seguindo o entendimento da autuação, entende que o hidrogênio não se trata de um insumo do processo produtivo da celulose, pois não participa diretamente do processo industrial da celulose, mas sim do processo de recuperação de um dos insumos (licor branco) do processo do eucalipto em celulose.

Todavia, em posicionamento diverso, observo o hidrogênio em questão é utilizado como gerador de energia do processo de caustificação e na obtenção de um dos principais insumos necessários ao cozimento da madeira, na fase de recuperação (última etapa) do processo Kraft de produção de celulose, não estando à margem do processo produtivo da celulose, mas sim diretamente ligado a ele.

Assim, conforme informação do laudo técnico (fls. 132/141), o hidrogênio é um insumo consumido no processo produtivo da celulose produzida pelo destinatário.

Na decisão de segunda instância do processo mencionado pela autuação (Auto de Infração 276890.3008/16-0), o voto discordante proferido pelo i. Conselheiro Paulo Sérgio Sena Dantas (Acórdão CJF Nº 0160-12/18) foi preciso e didático ao demonstrar a essencialidade do hidrogênio no processo produtivo da celulose, motivo pelo qual o reproduzo nesta oportunidade, com os devidos grifos:

*Peço a devida vénia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação a efetiva caracterização do combustível gás industrial hidrogênio, pois entendo que ele é um insumo essencial do processo produtivo da celulose branqueada da Veracel, conforme minuciosamente explicado no laudo técnico (doc. 5 da impugnação), do processo de cozimento dos cavacos (corte longitudinal das toras e redução ao tamanho adequado para o processo de cozimento) de eucaliptos, por meio do método Kraft, no qual os cavacos são aquecidos a vapor e imersos em solução de hidróxido de sódio e sulfeto de sódio, denominada licor de cozimento.*

*No entender do autuante e o i. Relator, 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.*

**Entendo que restou caracterizado que 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.**

*Ao analisar o laudo anexo ao presente PAF, percebo que a utilização do hidrogênio se dá na planta produtiva da Veracel e ele é consumido no seu processo produtivo.*

**Assim, resta claro que o hidrogênio é um insumo do processo produtivo da celulose branqueada na fabricação de papel e celulose da adquirente VERACEL e, por consequência, sujeito ao benefício fiscal do deferimento do pagamento do imposto pelo remetente, 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:**

*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.*

*Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a decisão recorrida e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.*

Por fim, e por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a autuação.

## **VOTO VENCEDOR**

Em que pese concordar com o voto da Conselheira/Relatora, quanto ao afastamento das preliminares de nulidades do lançamento de ofício e do indeferimento da diligência, peço *venia* para divergir da sua conclusão de prover o Recurso Voluntário, julgando insubstancial a infração “01”, objeto do Recurso Voluntário, relativa a exigência do ICMS no valor total de R\$872.914,30, referente aos meses de janeiro a maio, setembro a dezembro de 2016 e janeiro a maio de 2017, sob acusação de o sujeito passivo ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, ao deferir o ICMS incidente nas saídas de hidrogênio com destino à indústria de celulose, já que este gás é aplicado em processo autônomo/paralelo ao de produção de celulose, na recuperação de um dos seus insumos.

Como já dito pela i. Relatora, o Acórdão CJF nº 0160-12/18, relativo ao lançamento de ofício lavrado contra o próprio sujeito passivo e inerente a mesma matéria, em decisão por maioria, **Não Proveu** o Recurso Voluntário, em cujo processo atuei como relator e, por manter o mesmo entendimento, peço *venia* para reiterar as razões nele expostas, conforme a seguir.

Inicialmente, registre-se não haver necessidade da diligência/perícia já que os próprios argumentos de defesa e, sobretudo, o Laudo Técnico anexo aos autos, são suficientes para esclarecer a função e aplicação do hidrogênio no processo industrial do adquirente. Assim, nos termos do art. 147, I, “a”, II, “b” do RPAF/99, concordo com o indeferimento do aludido pedido.

Quanto a tese recursal de que as operações subsequentes de saídas do seu cliente foram tributadas, entendo descabida tal alegação, pois, uma vez provado tratar-se de operações tributadas pelo recorrente, ou seja, não sujeita ao benefício do deferimento do ICMS, por previsão legal, o sujeito passivo da obrigação é o próprio contribuinte/recorrente, sendo intransferível a responsabilidade tributária lhe atribuída em lei aos seus destinatários.

Neste caso, para evitar o suposto “*bis in idem*”, caso confirmada as operações, objeto desta lide, como normalmente tributadas e uma vez quitado o Auto de Infração, ou seja, recolhido o valor do imposto com os acréscimos tributários, caberia ao recorrente emitir notas fiscais complementares com os devidos destaques do imposto de cada operação, de modo que o

destinatário pudesse se creditar do imposto de direito e, assim, desconfigurar o suposto “*bis in idem*”, pois, nesta hipótese, se trata de uma correção de responsabilidade do próprio recorrente.

Quanto à alegação de o contribuinte possuir, à época, créditos acumulados suficientes à absorção dos débitos relativos ao ICMS supostamente deferido, não há previsão legal que habilite ao Fisco, de pronto, à compensação via reconstituição da conta corrente fiscal, pois, o lançamento de ofício trata de exação relativa a falta de recolhimento do imposto por ter o contribuinte praticado operações de saídas tributadas como não tributadas, com emissão de documentos fiscais sem destaque do ICMS, cuja responsabilidade pela escrituração dos livros fiscais 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).

Sendo assim, no caso de haver crédito fiscal acumulado, conforme alega o recorrente, caberá ao sujeito passivo, caso mantida 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, a seguir transscrito:

*Art. 199. O Certificado de Crédito do ICMS será emitido pela repartição fiscal competente:*

*I - para fins de utilização de crédito fiscal acumulado para pagamento do imposto decorrente de operação de importação, de denúncia espontânea ou de autuação fiscal;*

*[...]*

*IV - para quitação do imposto devido antes da saída de mercadoria.*

Da análise da alegação de que o hidrogênio é um insumo do processo produtivo da celulose branqueada na fabricação de papel e celulose da adquirente VERACEL e, por consequência, sujeito ao benefício fiscal do deferimento do pagamento do imposto pelo remetente, 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, há de esclarecer que:

1. O referido dispositivo legal, abaixo transscrito, assim determina:

*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.*

2. Conforme afirma o recorrente, o processo produtivo da celulose branqueada da Veracel decorre do cozimento dos cavacos (corte longitudinal das toras) de eucaliptos, por meio do método Kraft, no qual os cavacos são aquecidos a vapor e imersos em solução de hidróxido de sódio e sulfeto de sódio, denominada licor de cozimento.
3. Que os cavacos embebidos em licor de cozimento (licor branco) são destinados ao digestor, onde se realiza o processo de polpação, através de aquecimento realizado sob altas temperaturas e pressão, separando-se a polpa de celulose (que é retirada 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.
4. Esse **licor preto é extraído e conduzido ao setor de recuperação**, onde é submetido ao tratamento dos reagentes químicos para integrar novamente o licor branco de cozimento, **sendo que nesse processo recuperação do licor preto em licor branco, utiliza-se o hidrogênio gasoso para recuperação/transformação do óxido de cálcio, composto esse necessário para a produção do licor de cozimento**, à vista de seu alto potencial de geração de energia.
5. Diz que, em termos práticos e objetivos, **o processo de recuperação importa em que a produtora de celulose branqueada de fibra 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**.

6. Daí a **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, razão de não poder 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.

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).

**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 (*licor branco*) 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, o hidrogênio 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.

Por fim, quanto à alegação de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, falece competência a este colegiado tal análise, nos termos do art. 125, I do COTEB, como também não nos compete o cancelamento ou redução da multa de caráter principal, cuja penalidade é a legalmente prevista para as infrações apuradas.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **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 recorrente 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.

**VOTO VENCEDOR** – Conselheiros: Fernando Antonio Brito Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** – Conselheiros (as): Laís de Carvalho Silva; José Roservaldo Evangelista Rios e Francisco Aguiar da Silva Junior.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGF/PROFIS