

A. I. N°. - 269194.0006/23-8  
AUTUADO - BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.  
AUTUANTES - MARCO ANTONIO C. DE MATOS E FRANCISCO DE ASSIS B. B. DE CARVALHO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/05/2024

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0090-03/24-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO.** No caso específico de *produção de celulose*, os elementos químicos, a exemplo de anti-incrustante e biocidas, dentre outros elementos utilizados no tratamento da água desmineralizada que lava a polpa de celulose, entram em contato direto com o produto final, sendo considerados como produtos intermediários e não material de uso ou consumo, afastada assim, a exigência da diferença de alíquota. Insubsistentes as exigências fiscais. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES OMISSÕES DE SAÍDAS.** Ante as provas apresentadas, ajustes realizados em sede de informação fiscal concluíram pela inexistência de débito. Infração improcedente. **OMISSÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.** Em diligência fiscal realizada, os Autuantes ajustaram o levantamento fiscal reduzindo o valor originalmente lançado. Infração parcialmente subsistente. Não acatadas as nulidades arguidas. Negado pedido de perícia técnica. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/06/2023, exige crédito tributário, no valor de R\$ 2.176.974,53, acrescido das multas de 60% e 100%, pela apuração das seguintes irregularidades:

**Infração 01** – 001.002.002 – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento. Consta na descrição dos fatos que o Estabelecimento adquiriu diversos itens que deveriam ter sido classificados como materiais de uso e consumo, visto terem sido usados como biocidas, dispersantes, inibidores de incrustação e anti-corrosivos no processo de tratamento da água de refrigeração, como anti espumantes no tratamento de efluentes, como peças de reposição nos casos dos cestos das peneiras dos depuradores ou filtros centrífugos ou ainda sensores e tambores, todos carecendo de trocas periódicas, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, no valor de R\$ 472.675,19, acrescido da multa de 60%; (42, VII, a)

**Infração 02** - 004.005.001 - falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem o respectivo lançamento na sua escrita fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ano de 2020, no valor de R\$ 158.281,85, acrescido da multa de 100%; (42, III, g)

**Infração 03** - 004.005.004 - falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, anos de 2019 e 2022, no valor de R\$ 671.351,50, acrescido da multa de 100%; (42, III, g).

**Infração 04** - 006.002.001 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, no valor de R\$ 874.665,99, acrescido da multa de 60%; (42, II, f)

O sujeito passivo apresenta impugnação fls. 35/83. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada. Diz apresentar defesa ao Auto de Infração, fazendo-o pelas razões tributárias a seguir exponenciadas, em observância aos ditames legais aplicáveis à espécie, esperando ao final, seu provimento e deferimento.

Afirma que conforme se infere dos seus instrumentos societários e demais registros mantidos perante esta SEFAZ/BA, é empresa dedicada à fabricação e comércio de celulose e outras pastas para a fabricação de papel, razão pela qual se qualifica como contribuinte do ICMS.

Nada obstante, sempre pautou os seus procedimentos nas regras dispostas na legislação, teve contra si instaurada a Ordem de Serviço Fiscal nº 501328/23 (“OS”), por meio da qual a fiscalização realizou a análise detalhada da apuração do ICMS no período compreendido entre os meses de janeiro de 2019 e dezembro de 2022.

Diz que, muito embora tenha atendido a todas as determinações requeridas durante a condução do procedimento relativo à OS, tendo apresentado os esclarecimentos e documentos requeridos, concluindo as suas análises, a fiscalização lavrou 5 (cinco) Autos de Infração em razão da identificação de supostas infrações relacionadas ao recolhimento, à retenção e à apropriação indevida de créditos do ICMS.

No que diz respeito ao Auto de Infração objeto da presente defesa, a fiscalização efetuou a glosa de créditos de ICMS que considerou devidos e exigiu diferenças do imposto em relação ao diferencial de alíquotas a operações que presumiu terem sido efetuadas sem o devido registro correspondente.

Afirma que a partir da documentação anexada ao Auto de Infração e dos relatos das infrações, nota que a autuação impugnada está dividida em 2 (dois) diferentes grupos. O primeiro deles, diz respeito às Infrações “1” e “4”, que decorrem da interpretação equivocada da fiscalização, que presumiu que os “*insumos*” adquiridos, supostamente, seriam “*bens de uso e consumo*” do estabelecimento. E, a partir desta premissa, a fiscalização glosou parte dos créditos apropriados (“Infração 1”) e lhe exigiu o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações efetuadas com fornecedores de outras unidades Federadas (“Infração 4”).

A despeito das descrições das infrações, afirma que o entendimento da fiscalização parte de premissa equivocada que, sem qualquer fundamento legítimo, desconsidera a realidade do seu processo produtivo. Diz que como já foi inclusive reconhecido por este CONSEF em outros casos similares, os materiais adquiridos e que foram autuados pela fiscalização 25 (vinte e cinco) no total, são todos “*insumos de produção*” diretamente empregados no seu processo de fabricação de celulose, não havendo qualquer reparo a ser feito no procedimento adotado pela empresa.

Neste cenário, afirma que diante da comprovação de que as operações autuadas envolvem efetivamente, a aquisição de “*insumos de produção*” empregados e consumidos no seu processo produtivo, revelam-se indevidas a glosa dos créditos (“Infração 1”) e a cobrança do diferencial de alíquotas pretendidas pela fiscalização (“Infração 4”). Como será demonstrado, em diversos casos

envolvendo fabricantes de celulose, inclusive a própria Defendente, este CONSEF cancelou exigências idênticas àquelas aqui impugnadas.

Já com relação ao segundo grupo, relacionado às Infrações “2” e “3”, a fiscalização, fazendo uso do procedimento de “*levantamento fiscal quantitativo*” previsto nos artigos 23-A e 23-B da Lei 7.014/96 e regulamentado pela Portaria 445/98, presumiu que teria supostamente adquirido insumos de produção que, a se considerar os coeficientes que ela própria entendeu, deveria ter sido consumido na fabricação de celulose nos anos de 2019, 2020 e 2022, teriam as suas saídas (“Infração 2”) e entradas (“Infração 3”), sido efetuadas sem o devido suporte legal (i.e., registro de notas fiscais).

Mais especificamente, após analisar a movimentação do seu estoque (“*entradas de insumos*” e “*saídas de celulose*”) no referido período, a partir dos registros de inventário do SPED e de informações extraídas de relatórios de produção apresentados no atendimento da OS, a fiscalização identificou supostas diferenças nos saldos iniciais e finais de alguns insumos, as quais pressupôs representariam indício de realização de operações não registradas nos livros de entradas e de saídas.

No caso da “Infração 2”, entendeu-se que no ano de 2020 teria promovido saídas tributadas de produtos contendo o insumo “*Peróxido de Hidrogênio 60%*” sem a emissão de NF-e e, logo, sem o lançamento do ICMS na escrita fiscal. Já com relação à “Infração 3”, entendeu-se que inexistiria o registro de entrada de quantidades suficientes dos insumos “*Aditivo Berol Visco 388*” (em 2019 e 2022) e de “*Clorato de sódio*” (em 2022) para suportar a quantidade consumida na produção de celulose dos períodos.

Assevera que não é essa, a realidade dos fatos! Da simples análise dos cálculos efetuados pela fiscalização (doc. 03), de pronto, verifica que a diferença detectada, na realidade, decorre de erros por ela incorridos na composição do lançamento, que essencialmente resultam de 3 (três) premissas equivocadas indevidamente consideradas.

A primeira delas está relacionada aos valores correspondentes aos “*Saldos Iniciais*” dos insumos “*Aditivo Berol Visco 388*” (em 2019) e “*Peróxido de Hidrogênio*” (em 2020) considerados nos cálculos da fiscalização, nos quais se constata uma variação em relação aos montantes efetivamente registrados nos períodos. Por provável equívoco, a fiscalização apenas considerou o saldo inicial de parte das contas de estoque existentes, fato que resultou na falsa constatação das diferenças autuadas. É dizer, relativamente ao insumo “*Aditivo Berol Visco 388*”, a movimentação de entradas, saídas e de consumo no ano de 2019 foi registrada em 4 (quatro) contas de estoque, e não apenas em 3 (três) como considerou a fiscalização. No mesmo sentido, com relação ao insumo “*Peróxido de Hidrogênio*”, a movimentação do ano de 2020 está registrada em 2 (duas) contas de estoque e não em apenas 1 (uma), considerada pela fiscalização.

A segunda premissa equivocada, diz respeito à quantidade de “*NF-e de Entrada*” dos insumos “*Aditivo Berol Visco 388*”, “*Peróxido de hidrogênio*” e “*Clorato de Sódio*” consideradas pela fiscalização nos anos de 2019, 2020 e 2022.

Nesse aspecto, para o “*Aditivo Berol Visco 388*”, a fiscalização desprezou 8 (oito) NF-e de entrada do insumo que, ao não serem computadas no cálculo, distorceram a correta apuração da movimentação do estoque, levando a conclusões equivocadas no sentido de que haveria omissão de entradas. Também, a inclusão destas NF-e de entrada no cômputo do saldo do insumo de pronto elimina a suposta diferença identificada pela fiscalização.

Relativamente ao produto “*Peróxido de hidrogênio*”, nota-se que o erro relacionado às NF-e se refere à inclusão na quantidade de mercadorias que ingressaram no estabelecimento, do valor relacionado à cobrança de “*mão de obra*” dentro da sistemática de industrialização por encomenda (CFOP 5.125). É dizer, a fiscalização considerou NF-e emitidas exclusivamente para a cobrança de mão de obra do industrializador por encomenda, de forma que a informação de quantidade lá indicada, diz respeito apenas à quantidade que serviu de parâmetro para o cálculo



da “*mão de obra*” pelo industrializador por encomenda (i.e. R\$ 0.36/kg). Dessa forma, a fiscalização não poderia ter considerado a quantidade indicada nessas 37 (trinta e sete) NF-e e que sequer dizem respeito à movimentação de mercadorias.

Já quanto ao item “*Clorato de Sódio*”, a fiscalização indevidamente ignorou a quantidade de insumo registrada em 15 (quinze) NF-e de entrada deste produto, no mês de outubro de 2022, o que gerou distorção nos valores de movimentação de estoque apurados.

Por fim, afirma que a última premissa equivocada se refere aos critérios de “*Variações de Consumo*” considerados na movimentação dos insumos. Especificamente para o insumo “*Aditivo Berol Visco 388*”, nos anos de 2019 e 2022, verificou que as quantidades de produção e consumo indicadas no “*Relatório de Consumo x Produção*” apresentado em sede de fiscalização, não consideraram as casas decimais existentes, o que resultou em pequenas variações no quantitativo total apurado.

Já com relação ao insumo “*Peróxido de hidrogênio*”, no ano de 2020, nota que a suposta variação de consumo identificada pela fiscalização decorreu da incorreta consideração do percentual de água contido na produção da celulose. Como se verifica dos autos, diz que a fiscalização considerou o percentual de 40% de água, que teria sido perdida ao longo do processo de fabricação da celulose no período, quando, em verdade, para parcela do insumo que ingressou em seu estabelecimento, o percentual correto é de 30%.

Tais premissas indevidamente consideradas, geraram distorções no cálculo efetuado pela fiscalização e que refletem a correta movimentação destes insumos no período autuado. Com efeito, comenta que ao se corrigir os erros incorridos na composição dos cálculos elaborados pela fiscalização, se constata que as diferenças apontadas não se sustentam, não havendo justificativa para o uso do procedimento de “*levantamento fiscal quantitativo*” no caso impugnado.

E neste sentido é que, sequer é possível aplicar o procedimento de “*levantamento fiscal quantitativo*”, porquanto, em verdade, inexistente a ocorrência de qualquer hipótese (“*omissão*” de *entradas ou saídas*) que permita o uso deste formato de lançamento, conforme preveem os mencionados dispositivos legais que o suportam.

Logo, não tendo considerado corretamente os valores correspondentes às operações do período, afirma que a fiscalização, abstendo-se de realizar um exame apurado dos fatos e de confrontar devidamente os registros das suas transações, presumiu que as supostas diferenças encontradas representariam operações tributáveis, as quais, no seu equivocado entendimento, teriam sido efetuadas à revelia da legislação! Neste contexto, diante da inaplicabilidade do procedimento utilizado decorrente dos erros contidos nos cálculos de verificação, resta clara a ausência de motivação do lançamento impugnado, cuja nulidade deverá ser reconhecida por este CONSEF.

Diante desses fatos e não obstante o entendimento encerrado pela fiscalização, frisa que não há como sustentar as exigências contidas no Auto de Infração ora impugnado, que deverá ser julgado integralmente improcedente por esta Junta de Julgamento Fiscal, com o conhecimento e provimento da presente Defesa.

Sustenta que há patente nulidade do enquadramento no procedimento de levantamento fiscal realizado, na medida em que a fiscalização incorreu em diversos erros de cálculo que distorcem a movimentação de produtos realizada pela empresa.

Noutros termos, esta parcela da exigência consubstanciada no Auto de Infração representa o resultado de interpretação equivocada da fiscalização, que pretende exigir ICMS sobre supostas diferenças identificadas por meio do confronto das operações de entrada e saída. Isto é, a partir da verificação dos arquivos EFDs relativo aos anos de 2019, 2020 e 2022, as supostas diferenças detectadas estariam lastreadas em registros de movimentação de entradas insumos e saídas produtos, em relação aos quais a fiscalização “*presumiu*” ter encontrado indícios da ocorrência de operações não devidamente escrituradas.

Diz que da comparação da planilha de cálculos elaborada pela fiscalização e aquela preparada pela Defendente (doc. 03) a diferença detectada que fundamentaria o levantamento fiscal efetuado decorre de erros pertinentes (i) aos “Saldos Iniciais” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas contas de registro inicial de estoque; (ii) à desconsideração de “NF-e de Entrada” relativas a parcela de insumos; e (iii) à “*Variações de Consumo*”.

Desta forma, aduz que o “*levantamento fiscal quantitativo*” realizado pela fiscalização deixou de observar a própria legislação que o suporta, mais precisamente, o artigo 3º da Portaria 445/98 que, traz expressamente as diretrizes que devem ser observadas para esta modalidade de lançamento.

Afirma que ao analisar o procedimento adotado pela fiscalização, é possível verificar que, ao contrário do que determina a legislação baiana, no caso dos autos, não houve o “*craterioso rigor*” na quantificação das mercadorias movimentadas, já que a fiscalização ignorou contas de “*estoques iniciais*” de parte dos produtos, tampouco se atentou para diversas NF-e de entrada dos insumos que, quando, desprezadas, levam à conclusão equivocada de omissões de entrada e saída que sequer ocorreram no presente caso. Nesse sentido, cita o artigo 2º e o artigo 18 do RPAF que prevê a nulidade do lançamento que não contenha os elementos suficientes para determinar a infração.

E ao se falar de motivação e presença de elementos suficientes nos lançamentos decorrentes da aplicação do “*procedimento de levantamento fiscal*”, afirma que identificou que o entendimento deste CONSEF é o de que, a adoção de premissas equivocadas pela fiscalização, macula por completo o levantamento fiscal realizado, já que implica necessidade de realização de um novo procedimento. Sobre o tema cita o Acórdão CJF nº 0368-11/17. É dizer, ao desprezar notas fiscais de entrada e contas de registro de saldos iniciais de estoque, os supostos valores identificados no levantamento fiscal da fiscalização mostram-se complementemente distorcidos. Sem mencionar que o critério adotado para o consumo de produtos, também é igualmente equivocado. E a se considerar essas informações conjuntamente, não há como se sustentar ou reparar o levantamento fiscal realizado, que está pautado em uma sucessão de premissas equivocadas que, conforme jurisprudência, resultam na sua nulidade.

Nesse contexto, afirma que deve o Auto de Infração impugnado ser declarado nulo em relação às Infrações “2” e “3”, já que o procedimento de levantamento fiscal que as suporta não observou os critérios da legislação estadual e tampouco possui elementos que lhe confirmem segurança e clareza.

Na hipótese de ser ultrapassada a matéria arguida, o que admite somente a título de argumento, no mérito, assevera que todo o lançamento impugnado deve igualmente ser integralmente cancelado, diante da manifesta ilegitimidade das exigências nele contidas.

Sobre as Infrações “1” e “4” diz que resultam de interpretação equivocada da fiscalização, que desconsiderou a natureza, destinação e finalidade de diversos insumos utilizados diretamente na produção da celulose para, sem qualquer fundamento válido, qualificá-los como bens de uso e consumo do estabelecimento.

E, a partir do reenquadramento dos insumos em questão, a fiscalização glosou os créditos de ICMS apropriados relativos às suas entradas (“Infração 1”) e exigiu o recolhimento do diferencial de alíquotas do imposto nestas mesmas operações, quando efetuadas com fornecedores localizados fora do Estado da Bahia (“Infração 4”). Tal presunção, contudo, não pode ser admitida, porquanto, a totalidade dos insumos adquiridos qualificam-se como efetivos “*insumos de produção*”, tendo sido utilizados e consumidos no processo de fabricação de celulose.

Nesse sentido, passa a demonstrar o conceito de “*insumo de produção*” para fins de apuração do ICMS, para então comprovar a impropriedade das exigências lançadas pela fiscalização, em relação a todos os 25 (vinte e cinco) produtos para os quais efetuou a glosa do crédito e a exigência do diferencial de alíquotas.

Previsto no artigo 155, II da Constituição Federal, aponta que o ICMS é imposto não cumulativo, que assegura aos contribuintes o direito ao creditamento do imposto pago nas etapas anteriores para proceder à compensação nas etapas subsequentes. Diz que da análise do dispositivo citado, extrai-se que o princípio da não-cumulatividade implica compensação do imposto devido em cada operação de saída, com o montante cobrado nas entradas anteriores. Instituído a delimitação do princípio da não cumulatividade do ICMS, a alínea “c” do inciso XII, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal outorgou à Lei Complementar o dever de disciplinar o regime de compensação do imposto. Sobreveio, neste contexto, a Lei Complementar nº 87/96 que, além de tratar da necessidade de se compensar do imposto devido, o montante cobrado nas operações anteriores, regulamentou também, as hipóteses que permitem o aproveitamento de créditos do ICMS, arts. 19 e 20. Para dar efetividade a essas diretrizes gerais, referida Lei Complementar conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para estabelecer a forma de apuração do ICMS.

Aduz que incorporando as regras de apuração previstas nas normas constitucional e complementar, a legislação do Estado da Bahia prevê as diretrizes gerais da não cumulatividade do ICMS nos artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96. E regulamentando o assunto, o artigo 309 do RICMS/BA tratou de definir as hipóteses geradoras de crédito do ICMS, no regime de conta corrente fiscal, interessando ao presente caso, as disposições previstas na alínea “b”, do inciso I, que trata dos “*insumos de produção*”.

Destaca que ao se referir aos créditos pelas operações de circulação de mercadorias, a Constituição Federal garantiu o direito ao “*crédito físico*” do ICMS, ou seja, há direito ao crédito, para operacionalização da não cumulatividade, nas entradas de mercadorias que serão, em momento posterior, postas novamente em circulação, pela revenda ou pela sua integração ou desgaste direto na fabricação de uma nova mercadoria. O crédito do imposto nas aquisições de bens e mercadorias que não sofrerão nova circulação é denominado de “*crédito financeiro*”, que a doutrina qualifica, como sendo aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem a ser onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo.

Aduz que o Supremo Tribunal Federal (RE nº 447470/PR) reafirmou a sua posição acerca da divisão entre crédito físico e financeiro do ICMS, sendo o primeiro garantido pela Constituição Federal por meio da não-cumulatividade do ICMS e o segundo, no qual se inserem as aquisições de ativo imobilizado e de material de uso e consumo, um benefício fiscal criado pela legislação complementar - no caso específico, a Lei Complementar nº 87/1996.

No contexto legislativo atual, portanto, os bens e produtos adquiridos para fins de industrialização podem ser classificados, para fins da apuração de créditos de ICMS, de acordo com a sua aplicabilidade, sendo, em síntese, divididos em: (i) “*insumos de produção*”; (ii) “*ativos imobilizados*”; e (iii) “*uso e consumo*”. E, tendo em vista a matéria autuada nas Infrações “1” e “4” registra que interessa para a Defesa, a compreensão do conceito de “*insumos de produção*”, que alcança três diferentes categorias de produtos, a saber: as “*matérias primas*”, os “*materiais intermediários ou secundário*” e os “*materiais de embalagem*” utilizados nos processos de fabricação dos contribuintes. Discorre sobre os referidos conceitos.

No caso dos autos, diz analisar mais detidamente os “*materiais intermediários*”, os quais a jurisprudência considera como “*insumo de produção*” quando (i) utilizados diretamente na atividade produtiva do contribuinte e (ii) sejam consumidos durante este processo. Neste sentido é a jurisprudência mais recente sobre o tema, representada principalmente nos julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ. Cita trechos de Acórdãos.

Comenta que o mesmo posicionamento está refletido na jurisprudência deste CONSEF, que em diversas ocasiões tratou de estabelecer os critérios para qualificação dos “*insumos de produção*”, notadamente dos “*materiais intermediários*”, para fins de apuração do ICMS. Reproduz trechos extraídos do Acórdão CONSEF – AI nº 297515.0002/19-0, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal em 28/01/2021. Aduz que segundo o entendimento deste CONSEF, para que um produto seja



classificado como “*matéria prima*”, “*produto intermediário*” ou “*material de embalagem*”, é preciso que este (i) participe do processo de transformação industrial; e (ii) seja consumido ou desgastado nesse processo, ainda que gradativamente, a despeito da sua integração imediata ou gradual. É dizer, para sua qualificação como “*insumo de produção*” não é necessário que o produto integre fisicamente o produto objeto da atividade de industrialização, mas sim, que tenha participado do seu processo produtivo.

Apresenta uma síntese do seu processo produtivo, nos quais os insumos adquiridos e autuados foram empregados e consumidos, além de uma breve descrição para facilitar a compreensão do assunto, diz acostar aos autos, o documento interno preparado pela sua equipe técnica, denominado “*Descritivo - Processo Produtivo*”, contendo todos os detalhes do seu processo de produção de celulose (doc. 04). Neste sentido, dedicando-se à produção e comercialização de celulose, seu processo fabril pode ser sucintamente descrito em 4 (quatro) etapas.

A primeira etapa consiste na recepção e tratamento das toras de eucalipto, principal matéria-prima da celulose. Os picadores transformam as toras de eucalipto em cavacos (pequenos pedaços de madeira), que após a classificação são então armazenados e preparados para serem introduzidos nas linhas de fibras.

Neste momento, explica que se inicia a segunda etapa do processo, quando os cavacos são transportados até os digestores e são aquecidos com vapor de baixa e de média pressão, processo denominado de “*cozimento*”. No “*cozimento*” é que ocorre a extração de celulose presente na madeira, que se dá a partir da adição de produtos químicos e sujeição dos cavacos a níveis de pressão e de temperatura pré-estabelecidos. Deste processo obtém-se a polpa de celulose, que deve passar por diversos processos de lavagem e depuração para extração de impurezas.

Após, inicia-se o processo de “*deslignificação*” da polpa, que consiste na remoção da lignina. A polpa deslignificada passa por processos de filtragem e lavagem que antecedem a terceira etapa ou processo de “*branqueamento*”, que consiste na remoção da lignina residual que não foi removida nos processos de “*cozimento*” e “*deslignificação*”.

Durante o processo de “*branqueamento*” a polpa passa por três estágios: A, Z e P, onde A é um tratamento ácido com ácido sulfúrico, Z é um estágio de ozônio e P é um estágio de peróxido de hidrogênio. Após o “*branqueamento*” se inicia o processo de “*depuração*” da celulose então branqueada, que tem por objetivo a extração de impurezas.

Concluídos o “*branqueamento*” e “*depuração*”, dá-se então início a quarta etapa do processo, que consiste na “*secagem*” e “*enfardamento*” da celulose. Nesta etapa a celulose branqueada passa pela máquina de secagem que se compõe de uma seção de formação da folha (desaguamento da celulose), uma seção de prensa da folha de celulose formada, e uma seção de secagem. Neste processo, a folha é introduzida em uma bateria de 83 cilindros secadores que efetuam a secagem progressiva atingindo 90 a 95 % de teor seco. A folha seca então é direcionada para uma cortadeira, onde é cortada em folhas de formato padronizado e encaminhadas para a linha de enfardamento, onde são pesadas, prensadas, amarradas e unitizadas, estando pronta para transporte.

Frisa que todos os produtos químicos e equipamentos adquiridos são empregados e consumidos diretamente na fabricação da celulose, precisamente durante os processos de “*branqueamento*”, “*lavagem*” e “*secagem*”.

A respeito das operações autuadas nas Infrações “01” e “04” que se referem a 25 (vinte e cinco) diferentes insumos recorrentemente adquiridos durante os períodos dos anos de 2019 a 2022, que, para facilitação da compreensão da matéria estão classificados em grupos, conforme a finalidade e utilização no processo de produção da celulose. Elabora planilha ilustrativa, com o produto, o equipamento ou ferramenta utilizada, e a função e funcionamento da operação.

Informa que a este respeito, concentrando boa parte da produção de celulose do Brasil, no Estado da Bahia, a questão envolvendo a qualificação de “*insumos de produção*” nesta indústria, já foi

objeto de disputas entre a SEFAZ/BA e os contribuintes em diversas ocasiões, gerando um vasto acervo de decisões que endereçaram o assunto. Como é possível identificar das decisões proferidas por este CONSEF, inclusive de caso em que foi parte, considera-se “*insumo da produção*”, além das matérias primas, todos os demais “*materiais intermediários*” utilizados no processo e que estejam em contato com a celulose, se desgastando ou se consumindo, ainda que a ela não se integrem.

Neste sentido, aponta a decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF em um caso em que a empresa “*Veracel Celulose S.A*” era parte autuada, que justamente envolveu a qualificação de “*materiais intermediários*” utilizados na produção de celulose no conceito de “*insumos de produção*”, Acórdão CJF nº 0071/11-19. Sobre a matéria analisada, registra trechos extraídos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, que julgou improcedente o recurso de ofício da SEFAZ/BA para afastar a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS nas compras interestaduais de “*materiais intermediários*” consumidos na fabricação de celulose, além da apreciação da matéria pela Câmara Superior, através do Acórdão CS Nº 0030-21/09.

Acrescenta que além das muitas decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal (JJF) e Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF) deste CONSEF, a discussão envolvendo a qualificação dos “*materiais intermediários*” como “*insumos de produção*” na fabricação de celulose, também já foi analisada pela Câmara Superior em, pelo menos, duas ocasiões. Na linha do acórdão citado, a Câmara Superior deste CONSEF confirma a classificação dos “*materiais intermediários*” no conceito de “*insumos de produção*”, sempre que este for indispensável ao processo produtivo e desgastar-se em decorrência de sua participação na elaboração da celulose. Cita ainda, a este respeito, o Acórdão CS nº 0015-21/02, proferido pela Câmara Superior, por ocasião do julgamento do Recurso de Revista interposto pela empresa “*Bahia Sul Celulose S/A*”, que envolvia a glosa de créditos de ICMS e a exigência de diferencial de alíquotas do imposto em relação a diversos “*materiais intermediários*” utilizados na fabricação de celulose.

Sustenta que especialmente produtos químicos, que eram utilizados como: anticorrosivos, no tratamento de água de resfriamento e de efluentes; na limpeza de tubulações, máquinas e equipamentos; como anti-incrustantes; floculantes etc. Assevera que ao analisar o assunto, a Câmara Superior concluiu pela improcedência da exigência, qualificando os itens autuados como “*insumos de produção*”.

No mesmo sentido, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário interposto nos autos a Câmara Superior deste CONSEF voltou a analisar o tema pertinente aos insumos utilizados na produção de celulose, tendo novamente reconhecido o direito ao crédito e afastado a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS em relação aos “*materiais intermediários*”. Cita as mercadorias ali arroladas, concluindo que no julgamento, a Câmara Superior votou “*pelo Provimento Parcial do Recurso Extraordinário interposto pela PGE/PROFIS, apenas para restabelecer a exigência no que tange à mercadoria Rolamento Esférico.*”.

Aponta que do “*Descritivo - Processo Produtivo*” (doc. 04) e do voto vencedor citado no acórdão CJF nº 0071/11-19, o processo de fabricação da celulose envolve diversas etapas, dentre elas, a de “*branqueamento*” das fibras. Volta a descrever este processo de “*branqueamento*” quando a polpa de celulose passaria por três estágios, a saber: “*A*”, “*Z*” e “*P*”, onde “*A*” é um tratamento ácido com ácido sulfúrico, “*Z*” é um estágio de ozônio e “*P*” é um estágio de peróxido de hidrogênio.

Explica como se dá o emprego desta sequência, e como o “*ácido sulfúrico*” desempenha um papel crucial no processo. Isso porque, a polpa é diluída para 12% de consistência na rosca de descarga da última prensa de polpa marrom com filtrado ácido do estágio “*D0*” e enviada à torre de estocagem à média consistência, quando o “*ácido sulfúrico*” é novamente adicionado para ajustar o pH necessário ao estágio seguinte (Eop), detalhado na fl. 15 do “*Descritivo Processo Produtivo*”.



Após, o “ácido sulfúrico” residual do processo de branqueamento é utilizado no tratamento da água desmineralizada, utilizada na caldeira e nas máquinas da linha de secagem. Mais especificamente, de acordo com a elucidação oferecida no “*Descritivo Processo Produtivo*”, a água apresenta contaminantes metálicos (cátions e ânions), que precisam ser minimizados para o controle de qualidade no trânsito da polpa em processos que envolvam o emprego da água desmineralizada.

Explica que, para que a osmose reversa seja realizada, a cada dois meses, efetua lavagens químicas das caldeiras com soda cáustica e ácido cítrico. Com efeito, a participação do “ácido sulfúrico” como insumo do processo produtivo da celulose é inquestionável, sendo utilizado em diversas etapas da sua fabricação.

Sendo assim, diante da comprovação de que o “ácido sulfúrico” se afigura como “*insumo de produção*” diretamente empregado no processo de fabricação da celulose, não há como se sustentar a glosa de crédito e a exigência do diferencial de alíquotas de ICMS contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, cujo lançamento correspondente deverá ser cancelado por esta autoridade de julgamento, com o provimento da presente Defesa.

Sobre o grupo “*Agentes – Controle de Qualidade*” explica que classificou 3 (três) insumos de produção autuados, a saber: (i) “*Agente de controle Micro-Spectrus BD1500*”; (ii) “*Agente de limpeza Renew SC 7361*”; e (iii) “*Antiespumante Drew Plus NF 1065-LA*”.

Relativamente ao “*Agente de controle Micro-Spectrus BD 1500*”, de acordo com o respectivo boletim técnico elaborado pela fabricante “*Lenntech Water Treatment Solutions*” (doc. 05), trata-se de um reforçador de biocida utilizado no controle de microrganismos que se formam em sistemas de resfriamento. Em outras palavras, o “*Agente de Controle Micro-Spectrus BD1500*” também tem a função de controlar a atividade microbiológica que ocorre nos depósitos de água utilizados diretamente nos processos de lavagem e branqueamento das fibras, que resultam na formação de pasta/massa celulósica.

O processo de produção de celulose demanda o uso de biocidas e reforçadores de biocidas em várias etapas do processo produtivo, desde a preparação da matéria-prima até o armazenamento do produto final. Na etapa de pré-tratamento da madeira, a utilização desses insumos se destina à prevenção de formação de manchas pelo crescimento de fungos e bactérias. No processo de “*branqueamento*”, tais insumos são empregados para reduzir o crescimento de microrganismos que podem interferir na qualidade da celulose. Já na conservação do produto final, os insumos são utilizados para evitar a proliferação de fungos e bactérias que poderiam comprometer a armazenagem e o transporte do produto final.

Aponta que a este respeito, para além do acórdão nº 0071/11-19, mencionado anteriormente, no julgamento do Auto de Infração Acórdão CJP nº 0358-12/19, que envolveu um outro caso muito similar ao aqui impugnado, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF reconheceu que produtos químicos destinados ao tratamento da água utilizada nos processos de lavagem e branqueamento da polpa são considerados “*produtos intermediários*”, sendo essenciais no processo de fabricação de celulose.

Já o “*Agente de limpeza Renew SC7361*”, por sua vez, destina-se à limpeza dos depósitos de água que alimentam as máquinas utilizadas no processo produtivo da celulose (lavagem química *boil-out*), bem como do casco do trocador de calor (que é responsável pela manutenção da temperatura da água e do dióxido de cloro, empregado em toda a linha de produção). Nesse sentido, para que sejam mantidas as propriedades da água desmineralizada – que, como visto, é insubstituível nos processos de lavagem e branqueamento da polpa celulósica, são empregados diversos produtos químicos que, além de prevenirem e eliminarem agentes microbiológicos e matéria inorgânica dos depósitos de água, se prestam à limpeza dos referidos receptáculos, atuando em conjunto com os biocidas adicionados nas soluções.

Diz ser, portanto, neste contexto que se inserem os agentes de limpeza, cuja função precípua é limpar os depósitos e piscinas da água desmineralizada a ser empregada no processo produtivo da polpa celulósica, conferindo eficiência aos produtos biocidas, antiespumantes e anti-incrustantes.

E tendo em vista a finalidade destes agentes de limpeza, a decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF (Acórdão CJF nº 0358-12/19), igualmente se aplica ao “*Agente de limpeza Renew SC7361*”, já que reconhece expressamente que os elementos químicos utilizados no tratamento da água usada nos sistemas de lavagem da polpa de celulose, que tem contato direto com o produto final, são considerados como “*produtos intermediários*”.

Por fim, explica que com relação ao produto “*ANTIESPUMANTE DREWPLUS NF 1065-LA*”, o uso nas plantas de celulose se dá, em virtude da necessidade de otimização da lavagem da polpa, já que alguns biocidas tendem a formar espumas nesta etapa, gerando resíduos que comprometem o processo. Ademais, o uso de antiespumante é necessário ao tratamento dos efluentes gerados nas lavagens, tendo em vista que a espuma pode deixar o material a ser tratado em suspensão e, desta forma, contribuir para a proliferação de bactérias aeróbicas em sua superfície.

Assim, os antiespumantes atuam para quebrar a espuma formada e evitar a formação de novos aglomerados na superfície dos líquidos e, desta maneira, prevenir a proliferação de bactérias, que, se presentes, tornaria ineficaz todo o tratamento realizado pelos biocidas e respectivos reforçadores. Ademais, a utilização do antiespumante aumenta consideravelmente o desempenho de lavagem e drenagem da polpa, permitindo, assim, a redução do fator de diluição e perdas de material pela ação microbiana, e melhorando a pureza da polpa.

E é justamente neste sentido, que o antiespumante constitui verdadeiro “*insumo de produção*” na fabricação de celulose, tendo contato direto com o produto durante o processo de fabricação. Entende que restando comprovado, que (i) “*Agente de controle Micro-Spectrum BD1500*”; (ii) “*Agente de limpeza Renew SC 7361*”; e (iii) “*Antiespumante Drewplus NF 1065-LA*” representam “*insumos de produção*” diretamente empregados e consumidos no processo de fabricação da celulose, devem as exigências a eles correspondentes contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração serem canceladas pela autoridade de julgamento.

Também como se verifica neste grupo, classificou 5 (cinco) insumos de produção autuados, a saber: (i) “*Cesto peneira F2-DEP-Secundário*”; (ii) “*Cesto peneira F4-METSO-DEP-Primário*”; (iii) “*Cesto.POS-3-METSO-F10532050-ROSCA-PRENSA*”; (iv) “*Cesto.POS-2-METSO-F10552050-ROSCA-RENSA*”; e (v) “*Cesto peneira F1-DEP-TERCI-QUARTENA*”.

Apona que referidos cestos são acoplados às peneiras que são empregadas nos processos de recebimento da madeira, pré-hidrólise e depuração da celulose branqueada. As peneiras são utilizadas em equipamentos de seleção (depuradores) e em filtros centrífugos, com a finalidade de promover barreira mecânica e de separar o material desejado daquele indesejado, no intuito de evitar a contaminação do material por impurezas e, assim, propiciar o atingimento dos altos graus de pureza exigidos para o material celulósico.

Na etapa de recebimento, os cestos de peneiras são empregados no processo de classificação dos cavacos de madeira, de acordo com seus atributos físicos e químicos e potencial (ou ausência deste) para a obtenção de fibras e formação da polpa de celulose. Após, na fase de pré-hidrólise, os mencionados cestos de peneiras são utilizados para o armazenamento de produto do cozimento da matéria, que resulta no chamado licor negro.

Ao final do processo de “cozimento”, o filtrado originado na operação de lavagem da polpa é bombeado ao fundo e topo do digestor, sendo o licor quente residual direcionado para a peneira (fl. 11 do “*Descritivo Processo Produtivo*”) para extração da lignina dissolvida. Por fim, na etapa de depuração, a celulose diluída passa por um depurador pressurizado, o qual contém internamente os cestos/peneiras, cuja função, além de armazenar o material diluído, é proteger os

cones dos depuradores pressurizados centrífugos e reversos contra entupimentos, como detalhado na fl. 8 do “*Descritivo Processo Produtivo*”.

E como partes indissociáveis das peneiras, o contato direto dos materiais em produção (pasta, licor, rejeitos e as próprias fibras de celulose) com os cestos resulta em desgastes, demandando a substituição periódica. Nesse sentido, diz ser notória a qualificação dos cestos como “*materiais intermediários*” da fabricação da celulose, porquanto estes participam diretamente e são desgastados no processo de transformação industrial, até se exaurirem e perderem as qualidades necessárias para a finalidade que são adquiridos.

Neste contexto, representando “*insumos de produção*” que são empregados e consumidos no processo de fabricação da celulose, as exigências a eles correspondentes contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração devem ser canceladas.

Já o grupo dos “*dispersantes*” é formado pelos seguintes produtos: (i) “*Dispersante inorgânico torre osmose GN7008*”; (ii) “*Dispersante Drewsperse 739 – Ashland*”; (iii) “*Dispersante Performax SR5600*”; e (iv) “*Dispersante Amertrol HPD6670*”.

Com relação ao “*dispersante inorgânico*”, este se destina a remover formações de incrustações de caráter inorgânico, isto é, aquelas que não se originam de agentes microbiológicos, tais como bactérias e fungos, mas de reações dos ácidos hexaurônicos com a lignina durante o cozimento ou com os minerais da madeira.

O acúmulo das referidas incrustações exerce uma série de impactos no processo produtivo, tais como: (i) a redução na eficiência dos lavadores das polpas, causada pelo aumento da temperatura dos fluidos utilizados nas áreas de processo, inclusive com risco de paradas das unidades fabris; (ii) a ocorrência de pontos de sujeira na polpa ou na folha de celulose; (iii) o aumento nos gastos com reagentes químicos e limpezas mecânicas como forma de contenção de danos; e, consequentemente, (iv) a perda de controle operacional.

Já os dispersantes de “*incrustações orgânicas*” servem ao mesmo propósito, embora destinados aos acúmulos de matéria orgânica nos recheios e tubulações das torres de resfriamento, de forma a evitar os depósitos dos agentes e, consequentemente, o aumento da temperatura no maquinário e nos fluidos utilizados, agindo, por contato direto, com a polpa de celulose, promovendo a recuperação de seus aspectos químicos.

Como se verifica do “*Descritivo Processo Produtivo*” (fl. 30), os dispersantes são utilizados como mecanismos químicos de prevenção contra a corrosão das caldeiras empregadas no processo produtivo, especificamente para a retirada do ferro incrustado nos respectivos tubos. Ainda, conforme o mesmo documento (fl. 33), as torres de resfriamento recebem tratamento químico, além de biocida e inibidores de corrosão, com o uso de dispersantes.

De fato, afirma que os dispersantes contra incrustações orgânicas e inorgânicas, constituem inequívocos produtos intermediários, revestindo-se no conceito de “*insumos de produção*” para fins de apuração do ICMS. Neste sentido, uma vez mais, menciona o entendimento proferido por este CONSEF em casos semelhantes, e reproduz trecho de Parecer nº 004/2012 exarado pela ASTEC/CONSEF, onde afirma que o diligenciador relacionou todos os produtos alvo das infrações 02 e 03.

Entende que nos termos do voto vencedor, a 3ª Câmara de Julgamento deste CONSEF concluiu que há comprovação de que os dispersantes dão ensejo à apuração de crédito fiscal de ICMS, afigurando-se verdadeiro “*insumo de produção*” na fabricação de celulose.

Desta forma, os dispersantes adquiridos se afiguram como “*insumos de produção*” diretamente empregados no processo de fabricação da celulose, não há como se sustentar a glosa de crédito e a exigência do diferencial de alíquotas de ICMS contidas nas Infrações “1” e “4”, cujo lançamento correspondente deverá ser cancelado pela autoridade de julgamento.

Afirma que outro item objeto das Infrações “1” e “4” do Auto de Infração é o “*hipoclorito de*



*sódio*”, que, assim como os demais produtos já listados, constitui “*material intermediário*” essencial ao desempenho da sua atividade produtiva.

Aduz que, o “*hipoclorito de sódio*” é substância obrigatória no processo de branqueamento da polpa celulósica. Referido branqueamento é processado a partir de uma combinação de diversos reagentes em estágios sucessivos, incluindo a alternância dos estágios de oxidação e de lavagens alcalinas ou simples, sendo certo que a adoção desses estágios favorece a obtenção de alvura (requisito necessário à polpa, de modo que, quanto maior a alvura, maior a qualidade do produto) com estabilidade e manutenção das características físicas da polpa.

E neste sentido é que, conforme Acórdão nº 0030-21/09, a Câmara Superior deste CONSEF afastou as exigências autuadas que, como no caso presente, decorriam da presunção equivocada da fiscalização, de que tal produto se destinaria ao seu uso e consumo.

Neste contexto, também com relação ao “*hipoclorito de sódio*” mostram-se totalmente improcedentes as exigências lançadas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, que deverão ser canceladas por esta Junta de Julgamento Fiscal.

Com relação ao grupo dos “*Inibidores*”, esclarece que neles estão compreendidos os seguintes produtos: (i) “*Inibidor de corrosão Millsperse 954*”; (ii) “*Inibidor de corrosão Drew 11-166*”; (iii) “*Inibidor de corrosão Millsperse MS7400*”; (iv) “*Inibidor de corrosão Performax CC6200*”; (v) “*Inibidor de corrosão aço carbono MS6209*”; (vi) “*Inibidor de corrosão cobre torre AZ8100*”; (vii) “*Inibidor de corrosão Flogard POT6102*”; (viii) “*Inibidor de incrustação Drew 11-644*”; e (ix) “*Inibidor de incrustação Performax DC5202*”.

Explica que os “*inibidores de corrosão*”, como o próprio nome diz, são utilizados para controle de corrosão das paredes internas dos equipamentos que produzem a celulose. A adição destes produtos ao processo mantém a qualidade da água empregada na lavagem da polpa, regulando a temperatura da água de resfriamento, que tem a função de manter a boa qualidade da celulose.

Na forma do “*Descritivo Processo Produtivo*” anexado (fl. 33), os inibidores de corrosão são utilizados como agentes de tratamento químico das torres de resfriamento que armazenam a água desmineralizada usada em diversas das etapas produtivas da polpa celulósica.

Igual entendimento deve ser aplicado aos “*inibidores de incrustação*” (ou anti-incrustantes), que têm características semelhantes a dos *dispersantes* e consistem em substâncias líquidas destinadas aos sistemas de resfriamento de água, sendo eficientes no controle de depósitos de óleo, lama, lodo, argila e outros sólidos suspensos, bem como na remoção de matéria orgânica morta, servindo para a otimização de outros programas de controle de atividade microbiológica.

Especificamente na indústria da celulose, a polpa celulósica formada nos processos de refinação depende intrinsecamente, como já pontuado, de água de produção de alto grau de pureza para a realização de procedimento de lavagem e branqueamento, etapas nas quais, com adição de agentes químicos, o meio aquoso propiciará diferentes consistências, níveis de brancura e texturas à massa.

Por tal razão, não há como segregar o inibidor de corrosão empregado no processo produtivo da polpa de celulose, sendo, portanto, o produto, inequivocamente, um “*insumo de produção*”, fato que resulta na ilegitimidade da glosa e exigência do diferencial de alíquotas do ICMS.

Com relação ao grupo “*Sensores*”, nele está compreendido o produto “*Sensor 5800 ENM 10039190*” da marca *Markem*. Diz que a utilização dos sensores é indissociável do processo produtivo, já que constitui parte acoplada às impressoras de fardos usadas na área de secagem e de acabamento do material de celulose. Nessa área, realiza-se uma etapa de enfardamento das pilhas de folhas provenientes da cortadeira da máquina de secagem (fl.9 do “*Descritivo Processo Produtivo*”), após o que são impressos os dados de identificação das características do produto final e um código de barras, que tem a função de propiciar a sua rastreabilidade. Tal impressão somente é possível pelo emprego do sensor, que, mediante a detecção das características físicas e seu

cruzamento com as informações imputadas nos sistemas da planta industrial, é acionado e emite o comando de identificação à impressora, que finalizará esta etapa em cada um dos fardos.

Embora o sensor atue com a emissão de ondas, fato é que o respectivo aparelho, tão amplamente utilizado na fase final do processo fabril do material de celulose, é utilizado até se exaurir e perder seu atributo de detecção e identificação do material a ser acrescido das impressões, essencial à finalidade para a qual é adquirido, sem o que não haveria individualização do produto final.

Ou seja, a impressora, que entra em contato direto com o material, não funcionaria sem o acionamento do sensor e, portanto, constitui parte imprescindível ao processo produtivo da Defendente, que, repita-se, é dedicada exclusivamente à fabricação de celulose.

Neste contexto, representando “*insumo de produção*” que é empregado e consumido no processo de fabricação da celulose, as exigências a ele correspondentes contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração devem ser canceladas por esta autoridade de julgamento, conforme jurisprudência deste CONSEF.

Por fim, diz que no grupo “*Tambores*” está abrangido o produto “*Tambor de Acionamento 500X1370MM 112TC023*”. Explica que o tambor de acionamento é um componente acoplado à correia transportadora indispensável ao processo produtivo da celulose e é responsável por receber a ativação do motor e pelo tracionamento e movimento da correia transportadora dos cavacos picados obtidos pela ação do picador de toras, bem como pela entrega dos referidos cavacos na peneira.

Conforme informações fornecidas à fl. 2 do “*Descritivo Processo Produtivo*”, a madeira coletada nas áreas de plantio é descarregada dos caminhões em duas mesas alimentadoras por meio de guas hidráulicas estacionárias, ou descarregadores florestais (os chamados *front loaders*). As toras são alimentadas a transportadores de corrente e seguem para os picadores por meio de transportadores de correia e transportadores de rolos, passando por estações de lavagem.

Sustenta que o tambor é parte intrínseca à correia transportadora que atua em todo o deslocamento das toras e dos cavacos de madeira ao longo das diversas etapas do processo produtivo. Em resumo, a correia é acionada pelo tambor na seguinte sequência: (i) transporte das toras até os picadores para transformação em cavacos; (ii) transferência dos cavacos para suas respectivas pilhas, de acordo com suas classificações; (iii) transporte dos cavacos até as peneiras; (iv) transporte dos cavacos das peneiras até a pilha de estocagem; (v) descarga dos cavacos até silo de estocagem; (vi) transporte do silo de estocagem até os digestores.

Ou seja, o transporte por correia é operacionalizado em inúmeras etapas do processo fabril da celulose, o que seria impossível sem o *tambor de acionamento*, que atua como o responsável por traduzir o movimento do motor em tracionamento e movimento da correia dos transportadores, consistindo em parte imprescindível dos transportes e transferências dos cavacos para diferentes equipamentos e fases produtivas.

Salienta que no seu caso, é inescapável a observação de que, para o escopo de sua atividade econômica (repise-se, a fabricação de celulose, exclusivamente), todo o maquinário pelo qual se dá a manipulação da matéria-prima (madeira) é essencial e, portanto, de uso indispensável, sendo certo que é consumido diretamente em função e como resultado de sua utilização no processo de produção do material de celulose.

Pelo exposto, diante do caráter de “*insumo de produção*” do tambor de acionamento, empregado e consumido no processo fabril da celulose, as exigências a ele contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração devem ser canceladas.

Sobre as infrações 02 e 03, que para além da preliminar aventada, conforme entendimento deste CONSEF, já é suficiente para a declaração de nulidade desta parte do Auto de Infração, como será

demonstrado adiante, inexistente a alegada diferença de estoque que justifique a adoção do procedimento de levantamento fiscal para as infrações “02” e “03”.

Como se constata do Auto de Infração, para fins da composição da análise dos seus estoques, a fiscalização partiu do relatório denominado “*Volume de Produção X Consumo*”, que foi apresentado para atendimento dos questionamentos requeridos durante os procedimentos de verificação da OS doc. 06. Como se nota do documento citado, trata-se de relatório que contém uma tabela que sintetiza o consumo de 7 (sete) produtos químicos utilizados como “*insumos da produção*” da fabricação de celulose nos anos de 2019 a 2022, comparativamente com a quantidade de celulose produzida. Esses valores, portanto, representam os valores médios de consumo e de produção em toda a linha de fabricação de celulose naquele período.

A este respeito, revela que os valores indicados na tabela que elaborou foram aqueles considerados pela fiscalização para fins de cálculo da quantidade de insumos consumidos. Ainda, como informado nos documentos elaborados pela fiscalização, foram considerados nos levantamentos realizados, as notas fiscais de entradas e saídas extraídas de arquivos EFD/NF-e, exceto aquelas de remessas e retornos de armazém geral/depósito fechado ou formação de lote para exportação.

A despeito deste fato, afirma que a fiscalização incorreu em uma série de equívocos que, quando analisados conjuntamente, demonstram que o levantamento fiscal realizado pela fiscalização parte de premissas ou informações incorretas. Isso porque, a diferença detectada e que supostamente fundamentaria o levantamento fiscal efetuado, em verdade, não reflete a realidade das operações com os insumos identificados.

Mais precisamente, essa situação decorre de 3 (três) erros pertinentes (i) aos “*Saldos Iniciais*” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas contas de registro inicial de estoque; (ii) à *desconsideração de “NF-e de Entrada”* de insumos devidamente escrituradas; e (iii) de “*Variações de Consumo*” indevidamente desprezadas pela fiscalização.

Relativamente à “*Infração 02*”, nota que a fiscalização buscou recompor a movimentação de estoque do produto “*Peróxido de Hidrogênio*”, informado no Relatório de consumo sob a rubrica “*Peroxide*” e disponibilizado em sede de fiscalização (doc. 06). Nesse contexto, esclarece as particularidades do consumo deste produto no processo de fabricação da celulose. Isso porque, ainda que o produto consumido seja, efetivamente, o “*Peróxido de Hidrogênio*” puro (produto considerado no Relatório de consumo disponibilizado à fiscalização), as suas aquisições apresentam variações na concentração de água em sua composição, conforme o pedido ou fornecedor.

Mais especificamente, no período em questão, adquiriu-se “*Peróxido de Hidrogênio*” nas apresentações de “60%” e “70%”, percentuais que indicam o percentual de diluição do produto em água. Desta forma, o “*Peróxido de Hidrogênio 60%*” possui 40% de água em sua composição, o passo que o “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”, possui apenas 30%.

Por essa razão, é que para fins de cálculo do consumo de “*Peróxido de hidrogênio*”, deve-se considerar o produto em seu estado “*puro*”, após a eliminação da água contida em sua composição. Para tanto, imprescindível se faz considerar toda a quantidade de peróxido que ingressou no estabelecimento e registrada na forma de “*Saldo Inicial*”, a despeito da quantidade de água em sua composição.

E é nesse aspecto, que reside a “primeira inconsistência” identificada no cálculo apresentado pela fiscalização. Isso porque, a fiscalização considerou como “*Saldo Inicial*” apenas a conta de estoque nº “544407”, que registrou 517,86 toneladas do produto “*Peróxido de Hidrogênio 60%*”. Comenta que naquele período, havia igualmente o “*Saldo Inicial*” correspondente a 73,504 toneladas do produto “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”, que em razão da sua variação em relação ao outro (60%) foi registrado na conta de estoque nº “833192”.



Mas, a despeito da variação de diluição (60% ou 70%), para fins de análise do consumo do “*Peróxido de Hidrogênio*” no período, o relatório acostado (doc. 06), como antedito, considera o produto no seu estado “*puro*”, desprezando a água na qual estava diluído quando da sua aquisição.

Neste sentido, tendo a fiscalização partido do referido relatório que considera todo o consumo de “*Peróxido de Hidrogênio*” na produção anual, para verificar a consistência do estoque da Defendente a análise fiscalização, obrigatoriamente, deveria compreender as duas contas mencionadas, contendo o “*Peróxido de Hidrogênio 60%*” e o “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”.

Assim, ao se acrescentar ao cálculo da fiscalização a quantidade do insumo registrada na conta de estoque nº “833192”, tem-se que o “*Saldo Inicial*” do “*Peróxido Puro*” no ano de 2020, passa a ser de 591,364 toneladas (e não 517,86, como considerou a fiscalização).

A este respeito, ressalta que o saldo inicial da conta de estoque nº “833192” está devidamente contido no registro H010 do arquivo EFD ICMS-IPI do mês de fevereiro de 2020, conforme *print* do “*txt*” que reproduz. Ou seja, neste caso, entende ser evidente o erro contido no cálculo da fiscalização, que ilegitimamente deixa de considerar o “*Saldo Inicial*” de uma das contas contábeis utilizadas para registro do produto, distorcendo a análise que conduziu o “procedimento de levantamento fiscal” utilizado para suportar a “Infração 2”.

A partir desse esclarecimento, ressalta ser possível igualmente concluir que a nomenclatura adotada pela fiscalização na coluna “*Espécie*” do demonstrativo é completamente equivocada, pois não foi apenas o produto “*Peróxido de Hidrogênio 60%*” que foi considerado para fins de cômputo do consumo de “*Peróxido*” no ano de 2020, já que a quantidade indicada em seu *Relatório de Consumo* (e adotada pela fiscalização no levantamento fiscal realizado – doc. 06) contém também a quantidade de ingresso registrada para o “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”. Assim, diferentemente da informação indicada pela fiscalização no lançamento, a espécie por ela apurada foi o “*Peróxido de Hidrogênio*” em sua composição “*PURA*”.

Outro aspecto que diz ter identificado refere-se às “*NF-e de Entrada*” consideradas pela fiscalização no cômputo do ingresso desse produto no seu estoque. Nesse ponto, aponta que a fiscalização considerou 37 (trinta e sete) *NF-e* de entrada, emitidas pela empresa “Morais de Castro Com Imp. Prod. Químico Ltda.”, relativas à cobrança de “*mão de obra*” utilizada no contexto de operações de industrialização por conta e ordem de terceiros, nas quais figurou como a “*encomendante*”.

Como se verifica da relação anexada e das cópias das *NF-e* (doc. 07), todas elas têm como natureza da operação a “*industrialização efetuada para outra empresa*”, tendo sido emitidas pelo industrializador com o uso do CFOP 5.125. Tais *NF-e* não representam a entrada (*compra*) de mercadorias em seu estabelecimento, mas simplesmente, o registro da cobrança da “*mão de obra*” empregada pelo industrializador sobre os produtos remetidos para industrialização.

Aduz que as quantidades indicadas nestas *NF-e* não representam o ingresso de mercadoria no seu estabelecimento, mas sim, a quantidade de “*Peróxido de Hidrogênio 60%*” sobre a qual foi calculado valor da mão de obra cobrada (i.e., R\$ 0,36/kg). Nesse caso, estas 37 (trinta e sete) *NF-e* utilizadas pela fiscalização, não se prestam a documentar movimentação de estoque de mercadoria, mas sim, de cobrança de mão de obra, mediante a indicação de CFOP específico para essa finalidade (doc. 07).

Desta forma, tratando-se de *NF-e* que suportaram a cobrança de “*mão de obra*” empregada pelo industrializador, sob nenhuma hipótese estes documentos poderiam ter sido considerados para fins de movimentação de estoque das contas do insumo “*Peróxido de Hidrogênio*”.

Neste sentido, afirma que ao eliminar a quantidade de produtos registrada nessas *NF-e*, o saldo considerado no cálculo da fiscalização deve ser reduzido em 477,17 toneladas, de modo que, após a correção, o total de entradas passa a ser de 3.554,97 toneladas.

Por fim, o último erro verificado nos cálculos da fiscalização para esse produto diz respeito às “*Variações de Consumo*” em decorrência do mesmo aspecto ignorado pela fiscalização para fins de apuração do “*Saldo Inicial*” de “*Peróxido Puro*”. Isso porque, ao se considerar que a fiscalização deveria ter incluído em seu cálculo a conta de estoque nº “833192” e que registra 73,504 toneladas do item “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”, também é necessário realizar o devido ajuste na quantidade consumida de “*Peróxido Puro*”, em decorrência do percentual de água desprezado no seu processo produtivo para esse produto.

Explica que no momento da aquisição, o peróxido adquirido em 2020 continha diluições em água, respectivamente de 30% e 40% em sua composição. E para fins de registro da quantidade adquirida, a Defendente considera a quantidade diluída, conforme dados na NF-e do fornecedor. Ocorre que, quando o “*Peróxido de hidrogênio*” é utilizado no processo produtivo (i.e., consumido), a água utilizada na sua diluição é descartada, sendo adicionado apenas o componente puro.

Assim, na conta inicial de estoque “544407” foi registrado o “*Peróxido de Hidrogênio 60%*”, que na sua composição contém 60% de peróxido e 40% de água. Já a conta de estoque nº “833192”, que registra o “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”, na sua composição há 70% de peróxido e 30% de água.

E diante do fato de que as duas contas devem ser consideradas para fins da definição de quantidade de estoque inicial de *Peróxido*, é necessário ajustar a quantidade consumida pelo estabelecimento, já que esta fiscalização partiu da premissa - equivocada - de que todo o peróxido consumido (i.e., 2.398 toneladas) conteria 40% de água em sua composição.

A este respeito, aponta observação “ii” expressamente indicada na planilha de cálculo da fiscalização: “(ii) No campo consumo do item peróxido de hidrogênio foram acrescidos 40% em face de mesmo percentual ter sido retirado (água) quando do uso no processo produtivo”. A partir dessa lógica, o consumo de 2.398 toneladas de “*Peróxido Puro*” foi ajustado no cálculo da fiscalização para 3.996,67 toneladas, i.e., resultado da divisão  $2.398 / 0,60$ . Contudo, o valor de consumo de peróxido puro de 2.398 toneladas deveria, em verdade, ter sido dividido pelos valores de “0,60” e “0,70”, a partir da quantidade proporcional identificada de ingresso, respectivamente para os insumos “*Peróxido de Hidrogênio 60%*” e “*Peróxido de Hidrogênio 70%*”.

Assim, considerando que para o saldo inicial da conta “833192” o percentual de perda de água seria de 30%, tem-se que para essa parcela, a fiscalização não realizou o devido ajuste no consumo, de forma que, caso tivesse considerado o “*Saldo Inicial*” correto, o consumo total de peróxido puro passaria de 3.996,67 toneladas para 3.985,62 toneladas.

Neste contexto, corrigindo-se erros nos valores indevidamente considerados no cálculo da fiscalização, relativos (i) aos “*Saldos Iniciais*”; (ii) às “*NF-e de Entrada*”; e (iii) às “*Variações de Consumo*”, tem-se que a diferença identificada pela fiscalização e informada na “coluna 7” da planilha que fundamenta a “*Infração 2*”, de 377,68 toneladas, passa a deixar de existir, resultando num saldo de 14,94 toneladas.

Quanto a variação apresentada de (14,94) toneladas decorre de questões sistêmicas, na medida em que o consumo do ano de 2020 é computado nos primeiros dias do ano subsequente (i.e., 2021), ainda que consumido no ano anterior.

De todo modo, feitos os ajustes obrigatórios no cálculo da fiscalização como detalhado, conclui-se pela inexistência da diferença que suporta a “*Infração 2*” e, por consequência, do ICMS cobrado no valor histórico de R\$ 158.281,85.

No que diz respeito à “*Infração 03*”, relativa aos produtos “*Aditivo Berol Visco 388*” e “*Clorato de Sódio*”, a fiscalização entendeu não ter havido entradas em quantidades suficientes para suportar a quantidade de produtos produzidos vendidos.

Sustenta que esse entendimento levou à presunção equivocada de que, ao deixar de contabilizar

as entradas destes insumos, teria efetuado o pagamento de aquisições destes produtos com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas e também não contabilizadas.

Afirma que, também neste caso, identificou erros por parte da fiscalização e que levaram à incorreta apuração de omissões de entradas nos anos de 2019 e 2022. Dessa forma, demonstrará, ano a ano, produto a produto, cada aspecto desconsiderado pela fiscalização, demonstrando que, ao final, não há a diferença por ela apurada no levantamento.

Para a movimentação de estoque do produto “*Aditivo Berol Visco 388*” apurado no ano de 2019, o primeiro erro identificado nos cálculos da fiscalização diz respeito à desconsideração do “*Saldo Inicial*” para o produto, fato que, por si só, distorce por completo a movimentação do período. Demonstra na planilha que fundamenta o Auto de Infração (doc. 03), o formato de cálculo considerado pela fiscalização.

Aponta que como se nota, as “*contas de estoque*” consideradas pela fiscalização foram as de número “543745”; “786720” e “844873”. Contudo, para o produto em questão, há ainda a conta “639466”, que registra o “*Saldo Inicial*”, 8 toneladas do insumo e que foi desprezada no cálculo da fiscalização. Desta forma, adicionando-se a conta de estoque “639466” ao “*Saldo Inicial*” do ano de 2019, o valor apurado é de 105,79 toneladas, e não apenas 97,79, como equivocadamente considerou a fiscalização. A este respeito, ressalta que o saldo inicial da conta de estoque nº “639466” está devidamente contido registro H010 do arquivo EFD ICMS-IPI do mês de fevereiro de 2019, conforme *print* do “*txt*” que reproduz.

O segundo aspecto identificado, diz respeito à desconsideração de “*NF-e de Entrada*” do produto, registradas em 3 (três) NF-e de importação (doc. 08), conforme relaciona. Essa situação, muito provavelmente decorreu do fato de que, a despeito de o produto ter fisicamente ingressado no seu estoque, a escrituração da NF-e ocorreu de maneira extemporânea em seus registros. E como a escrituração ocorreu em ano distinto daquele do levantamento de estoque, houve esse descasamento nas informações. De todo modo, para fins de apuração das movimentações do “*Aditivo Berol Visco 388*” no ano de 2019, imprescindível se faz considerar os produtos efetivamente objeto de ingresso físico no estabelecimento autuado. Logo, ao igualmente considerar essa informação, a apuração de estoque se altera.

O terceiro e último aspecto identificado, diz respeito às “*Variações de Consumo*” deste insumo ao longo do ano de 2019. Isso porque, a fiscalização considerou a informação apresentada em seu “*Relatório de Consumo x Produção*” (doc. 06), no sentido de que a quantidade produzida em 2019 teria sido de 155 toneladas. Elabora planilha para demonstrar.

Ocorre que, como o relatório encaminhado à fiscalização não considera as casas decimais de produção e consumo, o valor indicado na planilha superou em 2,023 toneladas a quantidade real de produção do período. Assim, em verdade, a produção foi de 454.576,144 toneladas (e não de 454.576) e o consumo no período foi precisamente de 152,977 toneladas (e não de 155 toneladas) e de 0,3365 kg/ton (e não de 0,34 kg/ton). Tem-se, assim, que essa diferença em relação à quantidade produzida e consumida decorreu de um mero arredondamento. Para evidenciar a situação relatada, realizou os ajustes “*em vermelho*” nas quantidades decimais que interferiram no levantamento realizado para o consumo deste insumo no ano de 2019. Portanto, ao realizar esses ajustes no consumo do produto para 152,977 toneladas, verifica que, em realidade, inexistente qualquer diferença na movimentação do estoque.

Nesse sentido, mostra-se equivocado o cálculo realizado pela fiscalização, uma vez que deixa de incluir dados essenciais inerente à quantificação dos estoques, e sem os quais, não se pode realizar a correta verificação de movimentação das entradas e saídas do período, principalmente para se presumir a ocorrência de omissões de entrada de sua parte.

Em vista do exposto, pede que se reconheça a completa improcedência da cobrança relacionada ao produto “*Aditivo Berol Visco 388*” no ano de 2019.



Considerando que em relação a esse produto tampouco haveria diferenças de estoque para o ano de 2022, passa a recompor o cálculo de estoque também deste período.

Aduz que o primeiro erro identificado nos cálculos da fiscalização, tal como ocorrido no ano de 2019, diz respeito às “*NF-e de Entrada*” dos produtos registrados em 5 (cinco) NF-e de importação. De fato, como se nota da planilha que fundamenta o Auto de Infração (doc. 03), a fiscalização considerou a quantidade total de 18 toneladas de mercadoria ingressada no estabelecimento. Ocorre que, a quantidade total de mercadoria que efetivamente ingressou no estabelecimento no ano de 2022 foi de 90 toneladas.

Diz que referidas NF-e, neste caso, foram escrituradas dentro do exercício de 2022. Logo, para fins de apuração das movimentações do produto neste período, essa informação foi corretamente informada nos arquivos EFD ICMS-IPI, documentos estes, que a fiscalização alega que extraiu as informações pertinentes de inventário de estoque. E ao se realizar esse ajuste no cálculo da fiscalização, nota-se que os valores calculados passam a ser completamente diferentes daqueles indicados pela fiscalização.

Ainda que o primeiro erro identificado já seja suficiente para demonstrar a incorreção no procedimento de levantamento realizado pela fiscalização, identificou ainda, um segundo equívoco no que diz respeito às “*Variações de Consumo*” do “*Berol Visco 388*”.

Desta forma, na mesma linha do quanto apurado no ano de 2019, verificou uma diferença de 0,074 toneladas do produto, considerando a informação apresentada de 27 toneladas em seu “*Relatório de Consumo x Produção*” de 2022 e a quantidade real de 26,926 toneladas, que representa o valor efetivamente consumido.

Dessa forma, ao considerar a informação correta de 26,926 toneladas, tem-se que não há qualquer diferença na apuração de estoque no ano de 2022, ao contrário do quanto alegado pela fiscalização. Em vista do exposto, imperioso se faz reconhecer a completa improcedência da cobrança relacionada ao produto “*Aditivo Berol Visco 388*”, também para o ano de 2022.

Já no que diz respeito ao insumo “*Clorato de Sódio*”, como se nota da planilha que fundamenta o Auto de Infração (doc. 03), esta fiscalização considerou a quantidade total de 10.388,52 toneladas de mercadoria ingressada no estabelecimento. Ocorre que, a quantidade total de mercadoria que efetivamente ingressou no estabelecimento no ano de 2022 foi de 10.740,82 toneladas. Isso porque, esta fiscalização desconsiderou a quantidade de 352,30 toneladas registradas em 15 (quinze) “*NF-e de Entrada*” emitidas em outubro de 2022 pela Empresa “*Nouryon Pulp and Performance Indústria Química Ltda.*” e devidamente escrituradas, conforme relação que reproduz.

Nota que, nesse cenário, tais NF-e foram escrituradas no mesmo mês da data de sua emissão (outubro de 2022). Dessa forma, para fins de apuração das movimentações do produto no ano de 2022, essa informação não poderia, de forma alguma, ter sido ignorada pela fiscalização em suas verificações. E ao somar a quantidade de 352,30 toneladas à quantidade de 10.388,52 toneladas identificada pela fiscalização, a movimentação de estoque do produto no ano de 2022 se altera.

Neste contexto, corrigindo-se erros indevidamente considerados no cálculo da fiscalização, tem-se que a diferença identificada e informada na “coluna 9” da planilha que fundamenta a “*Infração 3*”, de 398,13 toneladas, passa a deixar de existir, resultando no valor de saldo de 45,94 toneladas. Esclarece que a variação apresentada de (45,83) toneladas decorre de questões sistêmicas.

De todo modo, feitos os ajustes obrigatórios no cálculo da fiscalização acima detalhados, conclui-se pela inexistência da diferença que suporta a “*Infração 3*” e, por consequência, do ICMS cobrado no valor histórico apresentado.

Ainda na hipótese de que prevaleçam as exigências ora rebatidas, o que novamente admite apenas a título argumentativo, não poderiam ser exigidos valores decorrentes da aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. Com efeito, nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, os juros de mora vêm sendo exigidos também sobre o

valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o artigo 161 do CTN. Todavia, a inclusão da multa de ofício no conceito de “*crédito tributário*” está equivocada.

Explica que o art. 113, § 1º do CTN estabelece que as obrigações tributárias principais são aquelas de natureza pecuniária, e que envolvem, portanto, o pagamento de tributos em dinheiro ou em outro meio de troca. As obrigações acessórias, por sua vez, são as que derivam de meros deveres administrativos instrumentais cuja finalidade é controlar os fatos relevantes relativos ao surgimento das obrigações principais (artigo 113, § 2º do CTN).

Apesar de alguns doutrinadores questionarem esse dispositivo por entenderem que ele confronta com o art. 3º do CTN, que define tributo como prestação pecuniária *que não constitua sanção a ato ilícito*, a Comissão Especial do Código Tributário Nacional em relatório ao projeto do CTN apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, esclareceu em relação a essa questão. Reproduz trecho do projeto.

Afirma que se de acordo com o CTN, apenas a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória é que se converte em obrigação principal, apenas essa penalidade se insere no conceito de crédito tributário de que trata o art. 139 do CTN. Tal conclusão é de extrema importância, no tocante à base de incidência dos juros de mora, uma vez que o artigo 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o *crédito* não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora. Assim, considerando (i) que apenas as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias se convertem em obrigação principal e (ii) que apenas a obrigação principal constitui crédito tributário, não é difícil concluir que somente as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias são acrescidas de juros de mora se não forem pagas no prazo legalmente estabelecido.

Ressalta que na hipótese de este CONSEF entender necessário obter qualquer outra prova pertinente à verificação dos saldos de produtos nas operações autuadas, requer a conversão do julgamento em diligência, para que o Fiscal esclareça e constate os equívocos incorridos nos cálculos, indicados na presente Defesa.

Ainda, a depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, conforme artigo 123, § 3º do RPAF. Nesses termos, caso este Conselho entenda necessário, justifica-se a conversão do julgamento em diligência pelo fato de que a auditoria fiscal realizada, que deu origem ao presente processo, não considerou corretamente os critérios de cálculo detalhados acima e que, quando verificados, demonstram não haver fundamento para o levantamento fiscal que deu origem às cobranças das Infrações “02” e “03” deste Auto de Infração.

Diante de todo o exposto, requer seja a presente Defesa recebida, processada e, ao final, julgada integralmente procedente para que: (i) em sede preliminar, seja declarada a nulidade do Auto de Infração em relação às Infrações 2 e 3; (ii) no mérito, caso superado o argumento preliminar, seja o Auto de Infração integralmente cancelado, diante da ilegitimidade das exigências lançadas; (iii) a conversão do julgamento em diligência para que o agente autuante possa se manifestar acerca dos seus apontamentos quanto ao levantamento fiscal realizado; e (iv) subsidiariamente, seja recalculada a multa devida, para excluir a atualização monetária.

Protesta pela posterior produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela sustentação oral de suas razões de Defesa.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls. 528/545 (vol. II). Reproduz a irregularidade apurada. Afirma que o contribuinte apresenta defesa de forma regular, contestando o lançamento do crédito tributário referente ao auto de infração identificado, sobre a qual, passa a analisar.

Explica que o auto, com infração o Auto de infração é composto de 04 infrações, para as quais a autuada apresentou impugnação total. Será seguida a mesma ordem de exposição adotada pela impugnante. Sintetiza as razões defensivas.

Sobre as infrações 1 e 4, entendeu a impugnante que todos os itens com glosa de crédito são insumos diretamente empregados em seu processo de fabricação de celulose e não materiais de uso e consumo. Quanto às infrações 2 e 3, argumenta que, as diferenças detectadas decorrem de erros incorridos pela fiscalização resultantes de 03 premissas equivocadas indevidamente consideradas que seriam: (i) os valores correspondentes aos saldos iniciais dos insumos *Berol visco 388 (2019)* e *peróxido de hidrogênio (2020)* considerados nos cálculos da fiscalização foram equivocados por terem extraído os saldos iniciais de apenas parte das contas de estoque existentes; (ii) as movimentações do *Berol visco* teriam sido registradas em 04 contas de estoque, ao invés de 03; (iii) o mesmo ocorreria com o *peróxido* que movimentou duas, ao invés de apenas uma conta.

Quanto a essas premissas, disse ter revisto o trabalho de busca de dados, mas não encontrou, nenhuma conta que não tivera usado quando da lavratura do Auto de Infração. Informa que os dados, conforme já constara de seus demonstrativos, folhas 16 a 18 do PAF, foram extraídos do livro Registro de Inventário – EFD.

Sobre a alegação de que não teria incluído algumas notas fiscais de Entradas de *clorato de sódio* e incluído equivocadamente algumas notas de *peróxido de hidrogênio*, afirma que como não apresentou elementos para análise, não cabe posicionamento por parte da fiscalização.

A respeito da queixa de que não teriam sido consideradas *variações nos consumos* do aditivo *Berol visco* e do *peróxido de hidrogênio*, afirma que como não apresentou elementos para análise, não cabe posicionamento por parte da fiscalização.

Sobre as preliminares pugnando pela nulidade do auto de infração, por entender que ele está eivado de erros nos cálculos dos estoques dos itens, nas notas de entradas e nas quantidades consumidas, citando o art. 3º da Portaria 445/98 e o art.18 do RPAF, além de decisão do CONSEF, diz que de fato não guarda relação com o levantamento de estoques em pauta.

Argumenta que a autuada trouxe algumas notas quanto a supostos erros cometidos pela fiscalização, apenas retoricamente, já que não há quaisquer provas do que fora exposto.

Dessa forma, aduz que não cabe falar em nulidade, visto que estão presentes todos os elementos que determinam com total segurança a infração e o infrator, a matéria tributável, o montante do imposto devido e aplicação da penalidade cabível.

Sobre o mérito, explica que a Autuada inicialmente tratou das infrações 1 e 4 conceituando o princípio da não cumulatividade desde a Constituição Federal (art. 155) descendo à lei complementar 87/96, lei estadual 7014/96 e, por último o RICMS-Ba aprovado pelo decreto 13780/12. Seguiu até o conceito do que seriam os insumos de produção segundo seu entendimento, relativo aos dispositivos normativos mencionados. Posteriormente descreve sucintamente seu processo produtivo, chamando a atenção para o que ela considera insumo de produção, entendendo que todos os itens autuados se enquadrariam nessa categoria. Carreia dois julgados do CONSEF em que empresas do mesmo ramo teriam sido autuadas e outro contra si mesma.

Registra que o primeiro caso (Acórdão CJF 0071/11-19), envolvendo a empresa *Veracel Celulose S/A*, não possui qualquer relação com os itens autuados, já que a decisão atine a elementos utilizados no tratamento da *água desmineralizada* que é bem diferente da água de refrigeração ou resfriamento, conhecida como *água clarificada*. Sendo esta, menos nobre que a desmineralizada e própria para uso nos sistemas de refrigeração, normalmente em circuito fechado, que têm contato indireto com os fluidos de processo trocando calor com os mesmos.

Sustenta que o mesmo vale para o acórdão CS 0030-21/09, quando a Câmara Superior do CONSEF votou em sentido idêntico, tratando-se, mais uma vez, do item *água desmineralizada*, cujos aditivos inseridos não são objeto dessas infrações.

Mais à frente cita o acórdão 0015-21/02 cujo sujeito passivo foi a *Bahia Sul Celulose S/A.*, No entanto, a descrição na ementa é genérica sem qualquer item para que se possa saber, a qual dos



produtos autuados se refere. Expressa apenas, que a autuação fora relativa a glosa de crédito de materiais de uso e consumo tidos pelo julgamento como *materiais intermediários*. Esse julgado também não contribui com o debate, visto não identificar nenhum dos itens autuados em que se possa confrontá-los com o presente auto de infração.

Por fim, menciona o acórdão CS 0030-21/09, que, em verdade, já houvera sido citado pela autuada outrora – o primeiro acórdão citado nesse tópico da defesa. Dessa feita, a impugnante descreve uma série de itens, para os quais somente o *hipoclorito de sódio* e algum *inibidor de corrosão* são comuns a esta autuação. Entretanto, a depender da descrição da função do item no processo produtivo, ele pode ser ou não, passível de creditamento. Só o caso concreto poderá sinalizar. Partindo-se para uma análise, caso a caso, é que poder-se-á chegar a alguma conclusão.

Sobre o *Ácido Sulfúrico* nas infrações 1 e 4, explica que este item desempenha uma série de funções em seu processo fabril, dentre elas a de agente branqueador da polpa de celulose, ajustador de pH do filtrado da lavagem, no tratamento da água desmineralizada e no sistema de osmose reversa. Para todas essas destinações, a fiscalização entende que o aproveitamento do crédito de ICMS é devido e, de fato, não o questiona.

Explica que, o que está aqui em jogo, é uma outra função desempenhada também pelo *ácido sulfúrico* e não mencionada pela autuada, é o caso de sua aplicação no tratamento de efluentes da empresa. Basta ver o relatório entregue pela própria autuada e já acostada a este PAF às folhas 22 e 23. A última descrição do documento demonstra os percentuais que representam o consumo médio de *ácido sulfúrico* aplicado no tratamento de efluentes.

Afirma que a fiscalização apenas utilizou-se desses percentuais para calcular quanto das entradas desse item deveriam sofrer glosa de crédito fiscal. À evidência, qualquer item utilizado no sistema de tratamento de efluentes, a despeito da importância óbvia nos controles do meio ambiente, não estão afetos ao processo de produção da pasta de celulose e como tal, devem ser considerados material de uso e consumo. Já há jurisprudência mais do que consolidada nesse particular, em nosso tribunal administrativo.

Sobre os *Agentes – Controle de Qualidade* nas Infrações 1 e 4, aduz que a Autuada classificou como partícipes desse grupo os itens: *agente de controle Micro-Spectrus BD1500*, *agente de limpeza Renew SC 7361* e *antiespumante drewplus NF 1065-LA*. Descreve o primeiro deles, como mistura formulada para ajudar no controle de depósitos microbiológicos em sistemas de resfriamento e que, alternativamente, pode ser usado em base intermitente como um melhorador do biocida, antes da injeção do biocida.

No entanto, no parágrafo 89 de sua defesa, de forma absolutamente vaga e fora de contexto, a expressar que “*Em outras palavras, o agente de controle Micro-Spectrus BD 1500 também tem a função de controlar a atividade microbiológica que ocorre nos depósitos de água utilizados diretamente nos processos de lavagem e branqueamento das fibras, que resultam na formação de pasta/massa celulósica.*”

Aproveitando essa última assertiva que daria a entender que esse material é também usado na *água desmineralizada*, utilizada no branqueamento da polpa, a impugnante menciona o acórdão 0071/11-19 (já citada outrora nessa peça de defesa) que trata, como já esclarecido, de tratamento de *água desmineralizada* (cujos aditivos que são adicionados podem usar o crédito fiscal e não são objeto desse auto de infração).

Ou seja, aponta que a autuada procura descrever outro tipo de função para esse item e que vai frontalmente ao encontro do que ela própria declarou através de documento elaborado e entregue a esta fiscalização durante os trabalhos de auditoria. A única função desse item descrita nesse documento (fls. 22/23 do PAF) é a de *biocida* utilizado no controle de depósito microbiológico nas torres de resfriamento, no qual se sabe, têm a função de resfriar *água clarificada* que troca calor em contracorrente com os fluidos quentes do processo, sem contato direto com o produto fabricado.

Para o *agente de limpeza renew SC7361* anota que a impugnante inicialmente aponta para consumo na limpeza das máquinas do processo produtivo, bem como no casco dos trocadores de calor. Logo depois, envia sua narrativa, tentando convencer os Julgadores, quando afirma que é para manter as propriedades da água desmineralizada.

Mais uma vez, a impugnante tenta lograr êxito ao expor de forma desconexa (logo após descrever o uso do item nos cascos dos trocadores de calor traz como consequência lógica a manutenção das propriedades da água desmineralizada, já que inicia a nova frase com “*Nesse sentido*”) uma suposta relação entre uso do agente nos cascos dos trocadores de calor e a manutenção das propriedades da água desmineralizada o que, de fato, não tem qualquer relação.

Repetidamente a autuada descreve algo (quando se refere ao uso do item na *água desmineralizada* que, realmente tem contato com a polpa de celulose em certas etapas do processo produtivo) que vai de encontro ao que ela própria descreve em seu relatório (já mencionado acima e constante às folhas 22/23 do PAF). Com base nele, esse item, utilizado nos trocadores de calor, tem a função de limpeza de impurezas e resíduos do processo de tratamento da *água de resfriamento*. Não se caracterizando como insumo, mas típico material de uso e consumo.

Quanto ao *antiespumante Drewplus NF 1065-LA*, o defendente afirma que além do uso no tratamento de efluentes é também consumido na lavagem da polpa de celulose, o que, de novo, vai de encontro ao que reza o relatório por ela entregue e já apontado mais de uma vez na presente manifestação.

Pelo relatório, aponta que esse item tem a função de evitar formação de espuma no efluente enviado para tratamento. Não há qualquer referência a uso na lavagem da polpa de celulose. Dessa forma, pelo uso exclusivo no tratamento de efluentes, não cabe o uso de crédito. É também típico material de uso e consumo.

Sobre a alegação defensiva a respeito de *Cestos*, a Impugnante descreve função deste item no processo de produção o que, dessa vez, vai ao encontro do que consta em seu relatório. Não obstante a descrição da função desse item no parque fabril da autuada, afirma que a fiscalização entende tratar-se de material de uso e consumo, visto não ser um equipamento, mas apenas um acessório das peneiras, que por sua vez, constituem-se em componentes dos filtros centrífugos. Esse acessório é acometido de desgaste constante o que leva a periódicas trocas que ocorrem a cada 04 a 12 meses. Como não pode ser classificado como um bem do ativo fixo por ser apenas um acessório e pelo curto tempo de vida útil, entende que seja apenas uma peça de reposição.

Salvo melhor juízo, entende que também não poderia enquadrar-se como material intermediário, pois não é tecnicamente consumido no processo produtivo, mas desgastado pelo uso. Assim, por ser apenas uma peça de reposição, deve ser considerado material de uso e consumo e sem direito ao crédito, consequentemente.

No que tange aos *dispersantes* autuados foram relacionados: *dispersante inorgânico torre osmose GN7008*, *dispersante Drewperse 739 – Ashland*, *dispersante Performax SR5600* e *dispersante Amertrol HPD6670*.

Explica que os tipos *GN7008* e *SR5600* têm exatamente a mesma função: inibir o depósito de cálcio e magnésio nas tubulações da torre de resfriamento e trocadores de calor, enquanto que o *HPD6670* é usado para evitar formação de depósitos por ferro e consequentemente *pitting* nas tubulações das caldeiras. Por fim, o tipo *Drewperse 739* serve para evitar a deposição de matéria orgânica nos recheios e tubulações das torres de resfriamento.

Vê-se, portanto que, com exceção do *HPD6670*, todos foram utilizados como *dispersantes* nas torres de resfriamento com a função de evitar formação de depósitos, não tendo, em nenhum desses casos, contato direto com fluidos do processo produtivo, por isso devem ser considerados materiais de uso e consumo.

Da mesma forma, sustenta que o HPD6670 deve ser tido como material de uso e consumo, mas em face de outra função desempenhada no parque fabril, a de dispersante que evita depósitos de ferro nas tubulações das caldeiras e consequentes corrosão e, em última instância, o furo das tubulações. Serve, em verdade, para proteger o equipamento em si.

Cabe ressaltar que, outra vez, a autuada faz afirmação equivocada ao dizer, no parágrafo 111 de sua peça de impugnação, que os *dispersantes de incrustações orgânicas* agem por contato direto com a polpa de celulose promovendo a recuperação de seus aspectos químicos.

Assevera que nenhum desses materiais têm contato direto com a polpa de celulose, eles têm contato sim, com a água de resfriamento sendo dosados periodicamente no circuito onde ela circula trocando calor de forma indireta com as correntes que contém a polpa de celulose.

Cabe nesse momento, trazer algumas informações adicionais quanto ao uso dos diversos aditivos nas torres de resfriamento de água para melhor ilustrar a maneira como ocorre a participação de cada um deles nesse sistema de tratamento de água de resfriamento.

Quais sejam: (a) *Biocidas/algicidas* – dificultam a proliferação bacteriológica, que poderiam levar a formação de colônias e consequente deposição na tubulação; (b) *Dispersantes* – evitam que as colônias que venham a se depositar, incrustem, ou seja, fiquem aderidas a tubulação; (c) anticorrosivos – evitam ou retardam o processo de corrosão das tubulações e equipamentos.

Aduz que a função do processo de tratamento de água de refrigeração é realmente proporcionar uma troca térmica adequada entre os fluidos do processo principal e ela própria. Ou seja, o importante mesmo para que não haja a impossibilidade da continuidade do processo produtivo é a presença da água propriamente dita. A ela, que é um insumo, o crédito fiscal é devido e aceito pela SEFAZ-Ba. Para ficar claro basta ter-se em mente que o contato entre as tubulações que carregam as correntes com os produtos principais da empresa e as que servem de passagem para a água de refrigeração não é direto. Essas correntes se cruzam para que haja a necessária troca térmica, mas sempre com uma tubulação entre elas.

Afirma que a adição desses materiais de uso e consumo tem sua importância no sistema de tratamento da água de refrigeração em razão dos moldes em que foram projetados e funcionam na empresa, mas seriam dispensáveis caso se utilizassem tubulações mais resistentes e água suficientemente renovada. Ou seja, os materiais em questão não são produtos intermediários/insumos, visto serem utilizados em um processo secundário, podendo ser dispensáveis se outras fossem as condições do processo de tratamento de água. Não são efetivamente consumidos no processo industrial principal, nem tampouco integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, não sendo, portanto, materiais intermediários.

Falando especificamente dos itens considerados anticorrosivos, esclarece que como o próprio nome revela, não são também imprescindíveis ao processo produtivo, já que esses materiais apenas protegem mecanicamente os equipamentos evitando, ou melhor, retardando o processo de corrosão a que eles estão submetidos pelo fato de serem constituídos de aço carbono, ao invés de materiais mais nobres e resistentes à corrosão.

Esses itens, então, devem ser considerados materiais de uso e consumo pelas razões acima trazidas. Nunca é demais ressaltar que o uso de crédito deste tipo de material já não é aceito pela SEFAZ-Ba há muito tempo. Diversas são as decisões neste sentido, tanto em primeira, como em segunda instância.

Relativamente ao “Hipoclorito de Sódio” nas Infrações 1 e 4, afirma que o contribuinte corretamente descreve a função do item *hipoclorito de sódio* como agente oxidante utilizado na cloração para combater a deposição de material microbiológico nas torres de resfriamento. No entanto, mais uma vez, tenta imputar a este item função que não lhe é própria, afirmando que este composto químico é utilizado diretamente sobre a polpa de celulose, com ela tendo contato direto.



Ressalta que tal afirmativa é contrária ao que consta em seu relatório já anexado a este PAF. Essas repetidas tentativas da autuada em criar uma função que não consta de seu relatório “*desviando*” a função desses itens para uma linha em que o crédito é admitido não parece ser uma boa prática processual. Assim, também para esse item o crédito fiscal não é devido, já que é considerado típico material de uso e consumo pelo uso exclusivo como oxidante na torre de resfriamento de água.

Quanto aos “*Inibidores*” nas Infrações 1 e 4, afirma que, diante da insistência da autuada em afirmações equivocadas quanto ao uso de todos esses aditivos que vêm sendo aqui debatidos, e os *inibidores* se configuram em mais um desses casos, a fiscalização tem a dizer, que basta verificar a descrição da função de cada um desses inibidores no relatório já mencionado que facilmente se percebe que esses materiais são adicionados apenas no sistema de *água de resfriamento*, por essa razão devem ser considerados materiais de uso e consumo.

Salienta que entende a fiscalização, que bastaria a leitura do relatório (elaborado, assinado, entregue a fiscalização no transcorrer do trabalho de auditoria e a este PAF) anexado com a descrição da função dos itens autuados, que a verdade dos fatos estaria cristalina. Porém, se se quer ir além para confirmar as informações já prestadas pela autuada em seu relatório é suficiente a leitura da descrição do processo produtivo anexado em sua peça de defesa e intitulado Doc. 04. Nele, às folhas 150/151 do PAF percebe-se facilmente que no sistema da torre de resfriamento há uso contínuo de *biocidas*, *inibidores de corrosão* e *dispersantes*.

Aponta que se vê também, que a *água de resfriamento* é usada para trocar calor com outros produtos nos equipamentos, recebendo tratamento específico para evitar corrosão e incrustação. Que após o resfriamento dos equipamentos nas áreas a água volta aquecida à torre para ser resfriada novamente e o ciclo se repete. Apesar de não está expresso, o contato da *água de resfriamento* com os fluidos do processo, mormente os que carregam a polpa de celulose, é *indireto*. A água de resfriamento em regra passa na região situada entre os tubos dos trocadores de calor e a parede interna dos cascos dos mesmos e os fluidos de processo escoam dentro dos tubos. Não há então, repita-se, qualquer contato direto entre eles. E caso viesse a ter, toda a produção de celulose estaria completamente contaminada já que a água usada nas torres de resfriamento tem qualidade bem inferior à *água desmineralizada* (esse sim, tem contato com a polpa de celulose).

Observa às folhas 146 e 147 do mesmo documento acostado pela impugnante, que descreve o processo de tratamento da *água desmineralizada*. Nele, por tratar-se de água muito mais nobre do que a *água de refrigeração* (normalmente usa-se água apenas *clarificada*), são extraídos os *íons* presentes na água através do uso de tecnologia de osmose reversa. Além deste tratamento, são adicionados *soda cáustica* e *ácido cítrico* para lavagem química das membranas dos vasos de troca iônica e regeneração com uso de *ácido sulfúrico* e *soda cáustica*. Adicionalmente, para evitar corrosão na caldeira são adicionados *corretores de pH* e *sequestrantes de oxigênio*.

Desta forma, percebe-se que nenhum dos itens autuados têm aplicação no tratamento da *água desmineralizada* (esta sim é adicionada em certas etapas do tratamento da polpa de celulose), apenas no sistema de *água de refrigeração*.

Explica que outra razão para que não se admita o uso de crédito especificamente para esses *inibidores de corrosão* é que a função precípua deles é proteger os equipamentos e tubulações onde circulam, promovendo uma maior longevidade dos mesmos.

Por esta ótica a não adição dos mesmos não provoca de imediato a perda da qualidade da *água de resfriamento* (não é a desmineralizada como quer fazer crer a autuada). Só com o passar do tempo é que se sentiria o processo corrosivo ocorrendo.

No que tange aos “*SENSORES*” nas Infrações 1 e 4, afirma que até pela descrição feita pela autuada em sua peça de defesa, confirmada pelo que consta em seu relatório, percebe-se que estamos diante de uma mera peça de reposição, que se desgasta ao cabo de determinado lapso de tempo,

requerendo trocas periódicas. Não tem qualquer contato direto com produto final e por isso devem ser considerados materiais de uso e consumo.

Relativamente aos “*TAMBORES*” nas Infrações 1 e 4, diz que tal como ocorre com o item sensores, a descrição feita pela autuada em sua peça de defesa, confirmada pelo que consta em seu relatório, são suficientemente esclarecedoras no sentido de perceber que estamos diante de uma mera peça de reposição que se desgasta ao cabo de determinado lapso de tempo, requerendo trocas periódicas.

Sustenta que não tem qualquer contato direto com produto final. Quem o tem, de fato, são as *correias transportadoras*, para as quais os tambores são apenas componente/acessório e por isso devem ser considerados materiais de uso e consumo. Assim, pelas razões postas acima, pugna pela Procedência Total das infrações 01 e 04 desse auto de infração.

Sobre a alegação de inaplicabilidade do procedimento de levantamento de estoque – inexistência de diferenças nas infrações 02 e 03, diz que a Autuada inicialmente válida, como não poderia ser diferente, demonstrativo/relatório de sua própria lavra que expõe os valores de consumo de alguns insumos e as quantidades produzidas de polpa de celulose nos exercícios de 2019 a 2022.

Argumenta que o Autuado diz que o trabalho de fiscalização partiu de premissas incorretas e descreve o que seriam os erros cometidos: i) nos saldos iniciais de estoque; ii) *desconsideração de NF-e de Entrada de insumos* e iii) *variações de consumo* indevidamente desprezadas.

Observa que a Autuada aponta 03 equívocos cometidos pela fiscalização, sendo o primeiro no *saldo inicial de estoque* do exercício de 2020 por não ter sido considerada a conta 833192, relativa ao *peróxido de hidrogênio 70%*, justificando que essa medida provocaria distorções na rubrica consumo, pois lá estariam presentes as duas formas de *peróxido*.

Declara que são aceitos os argumentos defensivos, lembrando que os trabalhos preliminares à lavratura do auto de infração são sempre apresentados ao contribuinte, para que se possa corrigir algumas possíveis distorções, entretanto, sem respostas em tempo hábil, a autuação se impõe.

O segundo ponto de divergência, diz respeito a indevida inserção de entradas com CFOP 5125 lançado pela autuada em seu livro de Entradas como CFOP 1125. De fato, afirma que houve um equívoco quanto a considerar essas Entradas como físicas (que movimentam o estoque), visto que se referem a prestações de serviços. Acata a alegação defensiva e diz que foram retiradas as notas com o CFOP 1125, restando assim, um total de entradas de 3.755,84 toneladas de *peróxido de hidrogênio*.

O último ponto alegado na peça de defesa foi quanto ao valor total de consumo desse item, que conforme cálculos da impugnante, passariam dos 3996,67 lançados pela fiscalização, para 3985,62, demonstrados pela autuada, para os quais, pela lógica exposta, entende que faz sentido e foram acatadas pela fiscalização.

Assim, após modificações, diz que ainda persiste uma diferença qualificada como omissão de saídas em montante de 185,92 toneladas para a infração 02 deste auto de infração.

No que diz respeito a reconstituição dos valores de estoque – *Aditivo Berol Visco 388 e Clorato de Sódio (Infração 03)*, informa a autuada, que a fiscalização cometeu equívocos quando apurou omissões de entradas desses itens nos exercícios de 2019 e 2022. Aponta 03 equívocos que diz foram cometidos pela fiscalização, quanto ao item aditivo *Berol visco 388*: (i) a fiscalização não teria levado em conta de estoque nº 639466 no saldo inicial de estoque para o exercício de 2019. Entende não ter cometido esse equívoco, visto que a conta de estoque indicada pela autuada, em verdade, diz respeito ao item *Aditivo Xantação-WA-388 (MCQ)* e não ao item em pauta; (ii) *desconsideração de 03 notas de importação* a saber: 184845 (29/01/19), 190504 (28/03/19) e 195735 (17/05/19) envolvendo uma quantidade total de 120 toneladas.

Checadas as informações e observado que, para as notas 190504 e 195735, houve entrada do item “*agente corretor de umidade não iônico*”, que, após pesquisa, verificou-se que *Berol visco 388* é,

em verdade, o nome comercial daquele. Informa que a nota 184845 não foi detectada no exercício de 2019. Assim, afirma que aceitará o ingresso das duas últimas notas, perfazendo um total de 72 toneladas, que serão inseridas no arquivo de Entradas com repercussão no demonstrativo Inventário; (iii) a Autuada argumenta que o arredondamento no valor do consumo do item em discussão, gerou pequena diferença e pugna pela correção.

Aceitas as razões da defendente. Valor corrigido no demonstrativo Inventário. Feitas as correções sugeridas e acatadas, elabora demonstrativos devidamente corrigidos, onde ainda remanesce diferença de estoque como omissão de entradas com quantidade igual a 56 toneladas.

No ano de 2022, sobre o produto aditivo *Berol visco 388*, na infração 03, foi alegada a não inclusão de 05 notas de entradas por importação. Checadas estas informações e verificado que uma delas (275660) já constava da relação de entradas. As outras 04 (293472, 293474, 293476 e 297556) notas, de fato, não tinham sido consideradas na conta apontada pela defesa.

Quanto à diferença no valor do consumo, feita a alteração comprovada pela autuada, a diferença resultante restou desprezível nada havendo a cobrar quanto a este item neste exercício.

Quanto ao ano de 2022 – produto *Clorato de Sódio* na infração 03, a Autuada alega a não inclusão de 15 notas fiscais de entradas, conforme tabela apresentada na sua peça de defesa.

Checada a informação, afirma que, de fato, não houve a inclusão de tais notas que pertenciam a outro código de produto – 995172 - Adicionadas essas notas fiscais, ainda remanesce diferença de estoque como omissão de entradas com quantidade igual a 45,83 toneladas.

Sobre a não incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício, diz que este tópico tem afetação direta a aspectos legislativos atinentes ao Código Tributário Nacional e a Lei 7014/96 (que trata do ICMS) para os quais, não tem competência para manifestação.

Aponta que refeitos os anexos demonstrativos atualizados com as correções no arquivo de entradas e nos demonstrativos “*Inventário*” com toda a movimentação de estoque físico, lembrando que, quanto ao item *peróxido de hidrogênio*, em 2019, a autuada não se manifestou e assim, a diferença de 1.605,28 toneladas de omissão de entradas ainda persiste, ao lado das 56 toneladas de omissão, também de entradas do item *aditivo Berol visco 388*.

Assim, pugna pela Procedência Parcial das infrações 2 e 3 do auto de infração, de acordo com os argumentos explanados, restando ao final, quanto à infração 2, omissão de saídas em montante de 185,92 toneladas; para a infração 3, quanto ao item *Berol visco 388*, omissão de entradas com quantidade igual a 56 toneladas em 2019 e, quanto ao item *Clorato de Sódio*, omissão de entradas com quantidade igual a 45,83 toneladas.

Conclui que não havendo mais infrações e/ou razões de defesa a tratar, ratifica a ação fiscal em toda a sua integralidade, pugnando a este Conselho, pela procedência total do respectivo Auto de Infração quanto às infrações 1 e 4 e procedência parcial quanto às infrações 2 e 3, para condenar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário com todos os seus consectários legais.

No curso da instrução processual, verificou-se que o Autuado não teve ciência dos argumentos defensivos que foram acatados pela fiscalização. Sendo assim, visando resguardar o princípio da ampla defesa e do contraditório, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à IFEP INDÚSTRIA, fl.557(vol.2), a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

#### I - Pela Inspetoria

Intimasse a Autuada e fizesse entrega de cópia da informação fiscal, dos demonstrativos ajustados pelos Autuantes (fls. 528/554) e lhe concedesse prazo de 10 (dez) dias, para se manifestar, querendo

#### II - Pelos Autuantes



Caso a Autuada se manifestasse, prestasse nova informação fiscal de forma fundamentada, conforme disposto no § 6º, do art. 127 do RPAF/99.

O Autuado volta a se manifestar fls. 563/586. Diz que, levando-se em consideração o relato das infrações, nota que a autuação impugnada está dividida em 2 (dois) diferentes grupos. O primeiro, diz respeito às Infrações “1” e “4”, que entende decorrem da interpretação equivocada da fiscalização, que presumiu que os “insumos” adquiridos supostamente seriam “bens de uso e consumo” do estabelecimento. E, a partir desta premissa, glosou parte dos créditos apropriados (“Infração 1”) e lhe exigiu o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações efetuadas com fornecedores de outras unidades Federadas (“Infração 4”).

Já com relação ao segundo grupo, relacionado às Infrações “2” e “3”, a fiscalização, fazendo uso do procedimento de “*levantamento fiscal quantitativo*” previsto nos artigos 23-A e 23-B da Lei 7.014/96 e regulamentado pela Portaria 445/98, presumiu que teria adquirido insumos de produção que, a se considerar os coeficientes que ela própria entendeu deveria ter sido consumido na fabricação de celulose nos anos de 2019, 2020 e 2022, nas suas saídas (“Infração 2”) e entradas (“Infração 3”), supostamente sido efetuadas sem o devido suporte legal (registro de notas fiscais).

Diante disso, em sua defesa rechaçou os argumentos da fiscalização para as Infrações “1” e “4”, demonstrando se tratar de premissa equivocada que desconsidera a realidade do seu processo produtivo. Isso porque, os materiais adquiridos e que foram autuados pela fiscalização (25 no total), são todos “*insumos de produção*” diretamente empregados no seu processo de fabricação de celulose, não havendo qualquer reparo a ser feito no procedimento por ela adotado.

Quanto às Infrações “2” e “3”, diz que recompôs os levantamentos fiscais quantitativos da fiscalização, identificando e pontuando em todos eles, os equívocos cometidos pela fiscalização e que levaram à identificação de diferenças inexistentes de estoque e, como consequência, ensejaram cobrança indevida de ICMS.

Intimada a se manifestar, a fiscalização apresentou a “Informação Fiscal”, por meio da qual não acatou seus argumentos relativos às Infrações “1” e “4”, tendo de outra forma acatado em parte os argumentos pertinentes às Infrações “2” e “3”, reconhecendo a improcedência da exigência para uma parcela das operações autuadas.

Mais especificamente, a fiscalização cancelou a autuação relativamente ao levantamento fiscal do produto “*Aditivo Berol Visco – 388*” do ano de 2022, tendo também reduzido os valores apurados para os demais produtos e períodos que foram objeto de levantamento fiscal quantitativo, a saber: “*Peróxido de Hidrogênio*” (ano de 2020); “*Aditivo Berol Visco – 388*” (ano de 2019); e “*Clorato de Sódio*” (ano de 2022).

Ato contínuo, não tendo sido oportunizado o seu direito de se manifestar sobre os argumentos apresentados na Informação Fiscal, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a conversão do julgamento em diligência, para que pudesse se manifestar nestes autos, acerca das alegações da fiscalização. Neste contexto, em complemento às razões de defesa, passa a se manifestar relativamente à parcela autuada e mantida pela fiscalização.

Sobre as Infrações “1 e 4” do Auto de Infração

#### 1.1 - *Ácido Sulfúrico*

Afirma que no corpo da Informação Fiscal, a fiscalização afirmou, que a discussão estaria concentrada na aplicação do *ácido sulfúrico* que teria sido utilizado especificamente no tratamento de efluentes, não alcançando os insumos aplicados no processo fabril da celulose. E nesse aspecto, diz que nota na Informação Fiscal a tentativa da fiscalização de inovar o lançamento tributário original, trazendo argumentos que não são objeto da autuação original, o que não é admitido!

Diz que os créditos glosados e exigências de diferencial de alíquotas relativos às aquisições de *ácido sulfúrico*, o foram sob o argumento de que não seriam utilizados no seu processo fabril, e

não porque referiam-se especificamente para o tratamento de efluentes. Ou seja, aduz que os argumentos trazidos em relação a este ponto, demonstram que, na tentativa de justificar a autuação, a fiscalização pretende alterar o critério jurídico do lançamento.

Sobre o tema, cita as considerações de Thais de Laurentis na obra “*Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária*” ao tratar sobre o contexto em que, verificada a aplicação de um critério jurídico incorreto, a autoridade administrativa busca, no curso do processo, corrigir tal critério jurídico.

Assim, diz que, se a manutenção do lançamento exige a inclusão de argumento não tratado no Auto de Infração original, temos, então, caso de nulidade que, conforme entendimento deste CONSEF, conduz ao cancelamento da exigência.

Afirma que, para que um lançamento consubstanciado em auto de infração seja exigível, deve preencher requisitos mínimos de validade – entre eles, no caso, o elemento objeto da cobrança tributária, claramente definido, além do fundamento legal que ampare a pretensão fazendária. Ao deixar de apresentar a vinculação precisa entre o produto objeto de autuação e seu uso específico no processo fabril – o que faria toda a diferença para que a pretensão de cobrança de ICMS se sustentasse –, a fiscalização terminou por faltar com um desses requisitos básicos de validade do Auto de Infração.

Volta a informar que, no processo de fabricação da celulose o “ácido sulfúrico” revela-se imprescindível, afigurando-se verdadeiro insumo de produção. Como detalhadamente apresentado da Defesa, no processo de “*branqueamento*” remove-se a lignina residual não extraída nos outros processos que o antecedem (“cozimento” e “deslignificação”), quando a polpa de celulose passa por três estágios, a saber: “A”, “Z” e “P”, onde “A” é um tratamento ácido com ácido sulfúrico, “Z” é um estágio de ozônio e “P” é um estágio de peróxido de hidrogênio.

Ou seja, no estágio “A” do processo de “*branqueamento*” a pasta de celulose é misturada ao “ácido sulfúrico”, preservando a viscosidade e obtendo-se a alvura necessária. E, também no emprego desta sequência, o “ácido sulfúrico” desempenha um papel crucial. Isso porque, nesse processo, a polpa é diluída para 12% de consistência na rosca de descarga da última prensa de polpa marrom com filtrado ácido do estágio “D0” e enviada à torre de estocagem à média consistência, quando o “ácido sulfúrico” é novamente adicionado para ajustar o pH necessário ao estágio seguinte (*Eop*), detalhado na fl. 15 do “*Descritivo Processo Produtivo*”. No estágio P, novamente é necessária a adição do “ácido sulfúrico”, cuja função, mais uma vez, será a de ajustar o pH do filtrado de lavagem (fl. 16 do “*Descritivo Processo Produtivo*”).

Após, o “ácido sulfúrico” residual do processo de branqueamento é utilizado no tratamento da água desmineralizada, utilizada na caldeira e nas máquinas da linha de secagem. Mais especificamente, de acordo com a elucidação oferecida no “*Descritivo Processo Produtivo*”, a água apresenta contaminantes metálicos (cátions e ânions), que precisam ser minimizados para o controle de qualidade no trânsito da polpa em processos que envolvam o emprego da água desmineralizada.

Sendo assim, diante da comprovação de que o “ácido sulfúrico” se afigura como “*insumo de produção*” diretamente empregado no processo de fabricação da celulose, não há como se sustentar manutenção das Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, cujo lançamento correspondente deverá ser cancelado por esta autoridade de julgamento, com o provimento da Defesa.

Sobre os Agentes – *Controle de Qualidade – Micro-Spectrus BD1500, Renew SC 7361 e Antiespumante Drewplus NF 1065-LA*, explica que no que concerne a estes agentes, a fiscalização mais uma vez, se equivoca nos argumentos. É que esses agentes são utilizados em outras etapas do processo produtivo, dentre elas, se destacando seu emprego no processo que envolve a água desmineralizada.

Assevera que o referido agente de limpeza é utilizado em um trocador na planta química e tem a função de limpar os cascos dos trocadores de calor, os quais são essenciais no processo de branqueamento da polpa de celulose, porquanto têm com ela contato direto. Assim, todo o produto obtido a partir do emprego do agente de limpeza impacta diretamente a qualidade da polpa de celulose, não configurando mero item de seu uso e consumo.

Nesse sentido, para que sejam mantidas as propriedades da água desmineralizada – que é insubstituível nos processos de lavagem e branqueamento da polpa celulósica – são empregados diversos produtos químicos que, além de prevenirem e eliminarem agentes microbiológicos e matéria inorgânica dos depósitos de água, se prestam à limpeza dos referidos receptáculos, atuando em conjunto com os biocidas adicionados nas soluções. Volta a citar o acórdão nº 0071/11-19, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF como precedente.

Afirma que a referida decisão se aplica ao “*Agente de Limpeza Renew SC7361*”, já que reconhece que os elementos químicos utilizados no tratamento da água usada nos sistemas de lavagem da polpa de celulose, que tem contato direto com o produto final, são considerados como “*produtos intermediários*”.

Quanto ao antiespumante “*Drewplus NF 1065-LA*”, ao comentário da fiscalização cabe idêntica observação àquela tecida com relação ao *ácido sulfúrico*, uma vez que, no contexto das infrações 1 e 4, o fiscal nada apresentou quanto ao emprego do referido produto, especificamente a uma forma de emprego ou outra, mais uma vez faltando com a exposição de requisito mínimo de presunção de certeza, quanto à validade das autuações, sendo este o caso de se aplicar a jurisprudência deste CONSEF, segundo a qual a ausência de elementos minimamente suficientes para o estabelecimento de certeza e segurança quanto à autuação levaria ao seu cancelamento, por vício de nulidade.

De mais a mais, repisa que, no que toca ao mencionado *antiespumante*, o uso nas plantas de celulose se dá em virtude da necessidade de otimização da lavagem da polpa, já que alguns biocidas tendem a formar espumas nesta etapa gerando resíduos que comprometem o processo. Ademais, diz que o uso de *antiespumante* é necessário ao tratamento dos efluentes gerados nas lavagens, tendo em vista que a espuma pode deixar o material a ser tratado em suspensão e, desta forma, contribuir para a proliferação de bactérias aeróbicas em sua superfície.

Assevera que o antiespumante “*Drewplus NF 1065-LA*” constitui verdadeiro “*insumo de produção*” na fabricação de celulose, tendo contato direto com o produto durante o processo de fabricação. Volta a citar o acórdão nº 0030-21/09, da Câmara Superior deste CONSEF, que teria reconhecido a essencialidade do uso destes “*agentes de controle de qualidade*” no processo de fabricação da celulose, que foram considerados “*produtos intermediários*” para fins de apuração do ICMS.

Conclui que devem as exigências relativas aos fretes a eles correspondentes, contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, ser canceladas por esta autoridade de julgamento, com o recebimento e provimento da defesa. Volta a descrever a função e funcionamentos dos produtos arrolados pela fiscalização.

### 1.3 – Cestos

Com relação ao emprego dos cestos que afirma serem verdadeiros insumos no seu processo fabril, afirma que o equívoco da fiscalização reside em dois aspectos: (i) de que o cesto constitui produto de mero uso e consumo; e (ii) de que seu tempo de vida útil é curto e, portanto, seria apenas uma peça de reposição.

Frisa que o cesto não apenas tem contato direto com a celulose, mas também – e principalmente – é determinante na qualidade da polpa produzida. Sendo sua função de depuração, o cesto (que também é denominado peneira, sendo os dois termos sinônimos) é o principal responsável pela separação da pasta de celulose das impurezas obtidas no processo de corte de cavacos, limpeza e outros momentos na linha de produção, realizando uma espécie de peneiração do material.



Aduz que se o cesto não fosse utilizado, enfrentaria uma miríade de problemas de qualidade da polpa, de custo para sua elaboração e de produção, já que, sem os cestos, seria necessário utilizar uma quantidade muito maior de agentes de branqueamento do que aquela já empregada no processo produtivo. Quanto à vida útil, destaca que os cestos são trocados, não necessariamente em curtos espaços de tempo, mas de acordo com a necessidade que é verificada quando da realização de inspeções periódicas.

Neste contexto, reitera que os *cestos* representam “*insumos de produção*” que são empregados e consumidos no processo de fabricação da celulose, e as exigências a eles relativas contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, devem ser canceladas.

I.4 - *Dispersantes – Dispersante Inorgânico Torre Osmose GN7008, Drewsperse 739 Ashland, Performax SR 5600 e Amertrol HPD6670*

No tocante aos dispersantes, diz que a fiscalização deixou de observar que todos os *dispersantes* mencionados têm emprego diverso nas linhas 1 e 2 de produção. Tal consideração é essencial, já que os *dispersantes*, na linha de produção 1, têm, sim, contato direto com a polpa de celulose. Explica que como se sabe, as torres de resfriamento têm a função de promover troca de calor com os fluidos empregados no processo produtivo, através de etapa conhecida como insuflamento. Trata-se de um ciclo contínuo, em cujo contexto os produtos químicos, voltados à preservação da metalurgia dessas estruturas, são utilizados como meio de segurança e garantia de qualidade dos fluidos que por ali passam. E, especificamente na linha de produção 1, os *dispersantes* entram em contato com a água que será utilizada no processo de produção da polpa de celulose, já que com o fluido interagem diretamente e impactam sua qualidade, exercendo efeito, por consequência, na qualidade do material celulósico produzido.

Assim, a distinção realizada pela fiscalização, no sentido de que o *dispersante HPD6670* teria função distinta dos demais não merece prosperar, dado que exercem funções similares. Trata-se, em síntese, de produtos com alta densidade que atuam pela repulsão entre partículas de sais e outras substâncias incrustantes, orgânicas ou não. Como se verifica do “*Descritivo Processo Produtivo*” (fl. 30), os dispersantes são utilizados como mecanismos químicos de prevenção contra a corrosão das caldeiras empregadas no processo produtivo, especificamente para a retirada do ferro incrustado nos respectivos tubos.

De fato, reitera que os dispersantes, contra incrustações orgânicas e inorgânicas, constituem inequívocos produtos intermediários, revestindo-se no conceito de “*insumos de produção*” para fins de apuração do ICMS. Neste sentido, impende uma vez mais mencionar o entendimento proferido por este CONSEF em casos semelhantes, inclusive no qual a Defendente foi parte, conforme transcreve.

Salienta que, também aqui, a fiscalização deixou de esclarecer a relação específica entre os *dispersantes* e o emprego no processo fabril da defendente no contexto da cobrança do tributo, faltando, novamente, com os requisitos mínimos de validade das Infrações 1 e 4. Ou seja, em verdade, seria este o caso de cancelamento das autuações em comento, já que carentes de fundamentação válida para definição das infrações e sua certeza.

Desta forma, considerando os pontos aqui tratados, também não há como se sustentar a glosa de crédito de ICMS e a exigência do diferencial de alíquotas sobre o serviço de transporte a eles vinculados, devendo as exigências contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração serem canceladas por esta autoridade de julgamento.

#### I.5 – *Hipoclorito de Sódio*

A fiscalização afirma que a Defendente estaria buscando imputar a este item, função que não lhe seria própria, qual seja: a sua utilização direta sobre a polpa de celulose. Novamente, a fiscalização incorre em equívoco. Isso porque, o “*hipoclorito de sódio*” é substância obrigatória no processo de *branqueamento* da polpa celulósica. Referido branqueamento é processado a partir de uma combinação de diversos reagentes em estágios sucessivos, incluindo a alternância

dos estágios de oxidação e de lavagens alcalinas ou simples, sendo certo que a adoção desses estágios favorece a obtenção de alvura (requisito necessário à polpa, de modo que, quanto maior a alvura, maior a qualidade do produto) com estabilidade e manutenção das características físicas da polpa.

Ademais, o “hipoclorito de sódio”, é amplamente utilizado no tratamento da água empregada nas etapas do processo fabril da celulose, já que atua como oxidante usado na cloração da água e de superfícies, combatendo, assim, a deposição de material microbiológico nas torres de resfriamento, sem o que restaria comprometido seu grau de pureza, maximizando-se o potencial de contaminação da polpa de celulose obtida e do próprio funcionamento do maquinário, pois os depósitos de microrganismos, como já pontuado, terminam por alterar a pressão de deslocamento da água nas tubulações e por causar aumento nas temperaturas, provocando até mesmo paradas na produção. Volta a citar o Acórdão nº 0030-21/09 para reforçar sua tese.

Neste contexto, conclui que também com relação ao “hipoclorito de sódio” mostram-se totalmente improcedentes as exigências lançadas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, que deverão ser canceladas por esta Junta de Julgamento Fiscal.

#### 1.6 - Inibidores

Quanto aos inibidores, por suas características semelhantes às dos dispersantes, entende que devem ser considerados com o mesmo crivo. De fato, os *inibidores de corrosão*, como diz o próprio nome, são utilizados para controle de corrosão das paredes internas dos equipamentos que produzem a celulose. A adição destes produtos ao processo mantém a qualidade da água empregada na lavagem da polpa, regulando a temperatura da água de resfriamento, que tem a função de manter a boa qualidade da celulose.

Na forma do “*Descritivo Processo Produtivo*” anexado (fl. 33), os *inibidores de corrosão* são utilizados como agentes de tratamento químico das torres de resfriamento que armazenam a água desmineralizada usada em diversas das etapas produtivas da polpa celulósica.

Especificamente na indústria da celulose, aduz que a polpa celulósica formada nos processos de refinação depende intrinsecamente de água de produção de alto grau de pureza para a realização de procedimento de lavagem e branqueamento, etapas com adição de agentes químicos, o meio aquoso propiciará diferentes consistências, níveis de brancura e texturas à massa.

Quanto ao tema, afirma que este CONSEF tem posicionamento inequívoco no sentido de atribuir aos inibidores de corrosão, no contexto das plantas industriais de celulose, o caráter de “*materiais intermediários*”, conforme se verifica no excerto do voto condutor em acórdão proferido pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, em um outro caso da empresa “Veracel”.

Isso considerado, afirma que a fiscalização deixou de esclarecer, a relação específica entre os *inibidores* e o emprego no seu processo fabril no contexto da cobrança do tributo, faltando, novamente, com os requisitos mínimos de validade do Auto de Infração.

Portanto, se eventualmente este CONSEF vier a entender que as autuações não devem ser canceladas pela evidente ausência de elementos suficientes para embasarem as pretensas infrações, é imperioso o reconhecimento de que os *inibidores*, assim como todos os demais itens, são “*insumos de produção*”, fato que resulta na ilegitimidade da glosa dos créditos de ICMS e da exigência do diferencial de alíquotas sobre os serviços de transporte a eles correspondentes.

#### 1.7 – Sensores

Com relação ao grupo “*Sensores*”, diz que nele está compreendido o produto “*Sensor 5800 ENM 10039190*” da marca Markem. Afirma que ao contrário do que entendeu a fiscalização a utilização dos *sensores* é absolutamente indissociável do processo produtivo, já que constitui parte acoplada às impressoras de fardos usadas na área de secagem e de acabamento do material de celulose.

Novamente, reforça que nessa área, realiza-se uma etapa de enfardamento das pilhas de folhas provenientes da cortadeira da máquina de secagem (fl. 9 do “*Descritivo Processo Produtivo*”), após o que são impressos os dados de identificação das características do produto final e um código de barras, que tem a função de propiciar a sua rastreabilidade. Tal impressão somente é possível pelo emprego do sensor, que, mediante a detecção das características físicas e seu cruzamento com as informações imputadas nos sistemas da planta industrial é acionado e emite o comando de identificação à impressora, que finalizará esta etapa em cada um dos fardos. Reitera nesse sentido, entendimento deste CONSEF. De fato, explica que a impressora depende intrinsecamente do *sensor* que a ela é acoplado, uma vez que, este último é o responsável pela captação e transmissão das informações do material para a impressora para que, então, esta possa imprimir os dados identificadores daquele conjunto no fardo no qual é alocado.

Neste contexto, representando “*insumo de produção*” que é empregado e consumido no processo de fabricação da celulose, reitera que as exigências a ele correspondentes contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração sejam canceladas.

#### 1.8 – Tambores

Por fim, diz que já esclareceu nestes autos que no grupo “*Tambores*” está abrangido o produto “*Tambor de Acionamento 500X1370MM 112TC023*”. E na mesma linha do quanto argumentado para os “*Sensores*”, novamente, incorre em equívoco a fiscalização. Isso porque, o *tambor* de acionamento é um componente acoplado à correia transportadora indispensável ao processo produtivo da celulose e é responsável por receber a ativação do motor e pelo tracionamento e movimento da correia transportadora dos cavacos picados obtidos pela ação do picador de toras, bem como pela entrega dos referidos cavacos na peneira.

E conforme detalhado nos documentos disponibilizados no curso da fiscalização e novamente nestes autos, frisa que o *tambor* é parte intrínseca à correia transportadora que atua em todo o deslocamento das toras e dos cavacos de madeira ao longo das diversas etapas do processo produtivo. Em resumo, afirma que a correia é acionada pelo tambor na seguinte sequência: (i) transporte das toras até os picadores para transformação em cavacos; (ii) transferência dos cavacos para suas respectivas pilhas, de acordo com suas classificações; (iii) transporte dos cavacos até as peneiras; (iv) transporte dos cavacos das peneiras até a pilha de estocagem; (v) descarga dos cavacos até silo de estocagem; (vi) transporte do silo de estocagem até os digestores. Volta a apontar, nesse sentido, o já citado Acórdão CJF nº 0071-11/19, em caso da empresa “*Veracel*”.

Pelo exposto, diante do caráter de “*insumo de produção*” do *tambor de acionamento*, empregado e consumido no processo fabril da celulose, as exigências a ele contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração devem igualmente ser canceladas.

#### Sobre as Infrações “2 e 3” - (Levantamentos Fiscais Quantitativos)

No que diz respeito às Infrações “2 e 3”, a fiscalização promoveu o levantamento fiscal quantitativo do seu estoque, em relação aos produtos “*Peróxido de hidrogênio*”, “*Aditivo Berol Visco 388*” e “*Clorato de Sódio*” entre os anos de 2019, 2020 e 2021. E tendo em vista, que em sede de Informação Fiscal a fiscalização concluiu inexistir diferença de estoque para o produto “*Aditivo Berol Visco 388*” no ano de 2022, deixa de se manifestar especificamente sobre o levantamento fiscal realizado para esse produto e período.

Repete que a fiscalização na ação fiscal partiu do relatório denominado “*Volume de Produção X Consumo*”, que foi apresentado para atendimento dos questionamentos requeridos, durante os procedimentos de verificação da Ordem de Serviço.

A despeito deste fato, a fiscalização incorreu em uma série de equívocos que, quando analisados conjuntamente, demonstram que o levantamento fiscal realizado pela fiscalização parte de premissas ou informações incorretas. Mais precisamente, essa situação decorre de 3 (três) erros pertinentes (i) aos “*Saldos Iniciais*” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas



contas de registro inicial de estoque; (ii) à desconsideração de “*NF-e de Entrada*” de insumos devidamente escrituradas; e (iii) de “*Variações de Consumo*” indevidamente desprezadas pela fiscalização.

Nesse contexto, ao analisar seus argumentos, a fiscalização apresentou as suas ponderações no mesmo formato da defesa apresentada, razão pela qual passará a comentar cada argumento da fiscalização para cada produto e período analisado.

#### *II.1 Ano de 2020 - “Peróxido de Hidrogênio”*

(Infração 02)

Repete seus argumentos para refutar a suposta omissão identificada pela fiscalização: *(i)* não teria considerado a totalidade de contas de *estoque inicial de Peróxido*, deixando de adicionar o saldo de 73,504 toneladas da conta de estoque nº “833192”; e que *(ii)* teria incluído de maneira indevida 477,17 toneladas de *Peróxido* registradas em 37 *NF-e* que sequer movimentariam seu estoque, já que se tratava de cobrança de mão de obra na industrialização por encomenda (CFOP 5.125).

E a partir do teor da Informação Fiscal, para o produto “*Peróxido de Hidrogênio*” no ano de 2020, a fiscalização acatou todos os seus argumentos sem qualquer ressalva. Diante disso, entendeu que a quantidade final de toneladas mantida no levantamento fiscal deveria ser de 185,92.

Ocorre que, ao analisar a relação de notas fiscais que foram consideradas pela fiscalização após a Informação Fiscal, identificou que essa diferença remanescente decorre do fato de que dentre as *NF-e* já informadas nestes autos, 14 (quatorze) notas fiscais (doc. 01) também emitidas para cobrança de mão de obra na industrialização por encomenda, foram desprezadas pela fiscalização, já que foram indevidamente registradas pela Defendente no CFOP 1.101 (“*Compra para Industrialização*”).

É dizer, por se tratar exclusivamente da cobrança de mão de obra, essas notas fiscais deveriam ter sido registradas sob o CFOP 1.125. Contudo, ao terem sido registradas no CFOP 1.101, por um equívoco, movimentaram o seu estoque. Assim, a partir dos esclarecimentos trazidos nestes autos, ainda que identificado este equívoco no CFOP de registro na nota fiscal, restou comprovada a natureza da operação que em nada se confunde com a movimentação de mercadoria em si e que, portanto, não pode ser parte do levantamento fiscal quantitativo realizado.

E para comprovar essa situação, encaminha nesta oportunidade, a relação dessas 14 (quatorze) notas fiscais que remontam 185,93 toneladas. Assim, ao analisar as informações desses documentos fiscais, é possível verificar a natureza da operação, de industrialização por encomenda, conforme exemplo abaixo (*NF-e* nº 96000), emitida pela empresa “*Morais de Castro Com Imp Prod Quim Ltda.*”, relativas à cobrança de “*mão de obra*” utilizada no contexto de operações de industrialização por conta e ordem de terceiros, nas quais figurou como a “*encomendante*”.

Diante desta constatação, tem-se que ao deduzir do volume de entradas as 185,93 toneladas, o valor total de entradas a ser considerado no levantamento fiscal quantitativo passa a ser de 3.569,91 toneladas. E ao se realizar esse ajuste, nota que sequer existe diferença final de estoque.

Pelo exposto, diante da ausência de omissão no estoque, requer seja integralmente cancelada a cobrança atrelada ao levantamento fiscal quantitativo realizado para o “*Peróxido de Hidrogênio*”.

#### *II.2 Ano de 2019 - “Aditivo Berol Visco 388”*

(Infração 03)

No que diz respeito à “*Infração 03*”, relativa ao produto “*Aditivo Berol Visco 388*”, a fiscalização entendeu não ter havido entradas em quantidades suficientes para suportar a quantidade de produtos produzidos vendidos.

Neste caso, diz que identificou uma sucessão de erros por parte da fiscalização e que levaram à incorreta apuração de omissões de entradas. Pontuou que a fiscalização teria indevidamente desprezado *(i)* a conta de estoque inicial nº 639466 e que continha 8 toneladas desse insumo; *(ii)* 3 NF-e de importação que somariam 120 toneladas do Aditivo; bem como que *(iii)* a diferença de 2,023 toneladas entre o valor informado no Relatório de Consumo apresentado e aquele efetivamente verificado decorreria de arredondamento na informação apresentada.

Assim, ao analisar seus argumentos, a fiscalização acatou por completo o argumento do item *(iii)*, e realizou ressalvas quanto aos demais. Para o item *(i)*, a fiscalização aduziu que, como a conta inicial de estoque seria denominada como “*Aditivo Xantação-WAA-388 (MCQ)*”, esse produto não corresponderia ao insumo em discussão, o que não é verdade.

Explica que o termo “*Xantação*” serve apenas, para fazer referência ao processo produtivo da celulose solúvel na etapa de secagem. Isso porque, determinados clientes produtores de viscose requisitam a adição deste insumo sobre a folha de celulose, visando melhorar a etapa de *xantação* da celulose no processo produtivo da viscose, informações já disponibilizadas a fiscalização.

E para comprovar essa situação, esclarece que pode ser verificada nas notas fiscais de entrada já admitidas por esta fiscalização, e nas quais resta evidente que “*Aditivo de Xantação*” e “*Berol Visco 388*” são o mesmo produto, conforme exemplo que transcreve extraído da NF-e nº 293.472.

Ademais, diz ser possível verificar a indicação do número “388” ao final do nome da conta, que é justamente a parte final da denominação do insumo “*Aditivo Berol Visco 388*”. E essa denominação não somente é de conhecimento da fiscalização, como foi por ela replicada na Informação Fiscal: “*houve entrada do item “agente corretor de unidade não iônico”, que, após pesquisa, verificou-se que Berol visco 388 é, em verdade, o nome comercial daquele”*”.

Assim, a conclusão da fiscalização não merece prosperar, na medida em que a denominação dessa conta é suficiente para justificar a necessidade da sua inclusão no levantamento fiscal desse insumo. Nota que para além da interpretação da fiscalização, não foi trazido aos autos nenhum outro elemento capaz de elidir seus argumentos.

Diante dessa constatação, afirma que o cálculo da fiscalização merece ajuste especificamente para que haja a inclusão no saldo inicial de estoque da quantidade de 8 toneladas registradas na conta inicial de estoque nº “639466”.

Quanto ao item *(ii)*, a fiscalização afirma que, especificamente a NF-e de entrada nº 184.845, não teria sido detectada no período do levantamento fiscal quantitativo. Aponta que, como demonstrado na tabela acostada pela Defendente, os insumos registrados nessa NF-e ingressaram no seu estoque em janeiro de 2019. Isso porque, ainda que a sua importação tenha sido objeto de emissão de NF-e em 22/11/2018, o documento foi registrado e o insumo utilizado em seu estabelecimento, apenas em janeiro de 2019 (29/01/2019). E para comprovar essa situação, acosta o registro de movimentação de estoque para a conta nº 786720 (doc. 02), demonstrando que a NF-e 184.845, passou a compor a movimentação de estoque do insumo no ano de 2019.

Diante desses esclarecimentos, aduz que as 56 toneladas apontadas pela fiscalização como objeto de omissão de entrada sequer existem, já que quando adicionadas ao levantamento as *(i)* 8 toneladas registradas na conta de estoque inicial nº 639466 e *(ii)* 48 toneladas registradas na NF-e de entrada nº 184.845, não há que se falar em qualquer omissão de mercadorias naquele período.

Pelo exposto, discorda do cálculo apresentado pela fiscalização e pleiteia o seu ajuste para eliminar suposta omissão de entrada de 56 toneladas que inexiste no caso sob análise.

Feitos os mencionados esclarecimentos, reitera todos os argumentos apresentados em sede de defesa. E nesse aspecto, reitera que sejam julgadas improcedentes as Infrações “1 e 4”. Para as Infrações “2 e 3”, solicita que, a partir dos seus comentários na manifestação, a fiscalização revise os cálculos de levantamento fiscal quantitativo para os insumos “*Peróxido de Hidrogênio*”

(ano de 2020) ” e “*Aditivo Berol Visco – 388* (ano de 2019) ”. E para o “*Clorato de Sódio* (ano de 2022) ”, reitera que a diferença remanescente decorre de questões sistêmicas, de forma que a quantidade remanescente do insumo foi em verdade, consumida apenas em janeiro de 2023.

Pelo acima exposto, pleiteia que, ao final, se decida pela completa improcedência do valor total objeto de lançamento.

O Autuante presta nova informação fiscal fls. 682/690. Diz que será seguida a mesma ordem de exposição adotada pela impugnante.

Sobre as Infrações 1 e 4 do Auto de Infração

#### 1.1 *Ácido Sulfúrico*

Afirma que a autuada procurar distorcer os argumentos trazidos pela fiscalização em sua 1ª. Informação fiscal, ao dizer que a discussão se concentrou na aplicação do *ácido sulfúrico* no tratamento de efluentes e que sua utilização não alcançaria os insumos aplicados no processo produtivo.

Aponta que basta verificar o início da exposição da fiscalização na 1ª. Informação fiscal, que se percebe claramente a afirmativa de que, para diversas funções do *ácido sulfúrico* no processo de produção, o crédito é admitido, exceto a quantidade utilizada no *tratamento de efluentes*.

Afirma que a defendente, além de distorcer os fatos, não faz qualquer menção ao uso (como frisado várias vezes na 1ª. IF, de que a utilização no tratamento de efluentes é reconhecida pela empresa em relatório entregue à fiscalização e desde sempre constante desse PAF, páginas 22 e 23) do item em apreço, nessa área de tratamento de efluentes.

Ainda por cima, autuada afirma que a fiscalização pretende alterar critério jurídico do lançamento. De fato, a afirmativa é tão descabida que não merece maiores *encômios*. Desde início, essa fiscalização afirma que o que se estava autuando, nesse particular, era a aplicação do item *ácido sulfúrico* no tratamento de *efluentes*, somente isso. Assim, mais uma vez, por apresentar argumentos desarrazoados e fugir da discussão do que fora autuado – uso do H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub> na área de tratamento de efluentes. Pugna pela procedência quanto a este item da autuação.

#### 1.2 – *Agentes – Controle de Qualidade – Micro Spectrus Bd1500, Renew Sc 7361 e Antiespumante Drewplus Nf1065 La*

Diz que a Autuada classificou como partícipes desse grupo os itens: *agente de controle micro-spectrus BD1500*, agente de limpeza *Renew SC 7361* e antiespumante *drewplus NF 1065-LA*.

No mérito, para não ser repetitivo e ter que rebater mais uma vez os mesmíssimos argumentos trazidos pela autuada, diz que pugna pela total procedência desta parte das infrações 1 e 4. Pode-se ver facilmente, que além das razões trazidas pela defendente serem iguais ao que expusera em sua primeira participação, as decisões do CONSEF mencionadas também se repetem.

Dessa forma, por não ter aduzido qualquer argumento novo, pugna a fiscalização pela procedência total quanto a este particular pelas razões já expostas em sua 1ª. IF, lembrando e reforçando apenas que nenhum desses itens têm contato direto com a polpa de celulose. São todos típicos materiais de uso e consumo.

#### III.1.4.3 – “*CESTOS*”

Mais uma vez, aduz que a fiscalização, em face de não ter havido qualquer inovação argumentativa por parte da impugnante, entende tratar-se de material de uso e consumo, visto não ser um equipamento, mas apenas um acessório das peneiras, que por sua vez, constituem-se em componentes dos filtros centrífugos.

Esse acessório é acometido de desgaste constante o que leva a periódicas trocas que ocorrem a cada 04 a 12 meses, conforme consta em famigerado relatório (folhas 22 e 23 do PAF) entregue



pela autuada a esta fiscalização. Conforme outrora explanado esses *cestos* são apenas peças de reposição e daí materiais de uso e consumo

#### III.1.4.3 – “DISPERSANTES”

Informa que os dispersantes autuados foram: *dispersante inorgânico torre osmose GN7008*, *dispersante drewperse 739 – Ashland*, *dispersante Performax SR5600* e *dispersante Amertrol HPD6670*. Os tipos GN7008 e SR5600 têm exatamente a mesma função: inibir o depósito de cálcio e magnésio nas tubulações da torre de resfriamento e trocadores de calor, enquanto que o HPD6670 é usado para evitar formação de depósitos por ferro e consequentemente pitting nas tubulações das caldeiras. Por fim, o tipo *drewperse 739* serve para evitar a deposição de matéria orgânica nos recheios e tubulações das torres de resfriamento.

Aponta que essas definições já tinham sido feitas na 1ª IF e são mantidas agora em sua inteireza. Entretanto, a impugnante insiste em afirmar, que há uso desses materiais em contato direto com a polpa de celulose, mesmo em sentido oposto ao que revela relatório de sua lavra.

Repisa que nenhum desses materiais têm contato direto com a polpa de celulose, eles têm contato sim, com a água de resfriamento sendo dosados periodicamente no circuito onde ela circula trocando calor de forma indireta com as correntes que contem a polpa de celulose. No caso específico do HPD6670, a função é de prevenir futuro processo de corrosão nas caldeiras, ou seja, visa proteger o equipamento, não tendo qualquer influência direta na polpa de celulose.

Assim, pela repetição das razões (inclusive mesmas decisões do Conselho de Julgamento) trazidas pela impugnante, não cabe maiores delongas quanto a este tema, pugnando a fiscalização pela procedência das infrações 1 e 4 quanto a esses itens.

Ressalta que o uso de crédito deste tipo de material já não é aceito pela SEFAZ-Ba há muito tempo.

#### III.1.4.4 – “Hipoclorito de Sódio”

##### Infrações 1 e 4

Afirma que o contribuinte, mais uma vez, insiste em afirmar que o *hipoclorito de sódio*, que é usado exclusivamente no tratamento da água de resfriamento, tem contato direto com a polpa de celulose.

Aduz que esse fato não é verdadeiro, conforme já alertado nessa peça processual e na 1ª IF, visto que é sabido por todos que a *água clarificada* utilizada nesse sistema, é bem menos pura que a *água desmineralizada* (essa sim, pode ter contato) e, se isso ocorresse, fatalmente haveria contaminação de todas as correntes principais do processo de produção de polpa de celulose. É sabido que o contato entre os fluidos de processo e a água de resfriamento é sempre indireto. Essa é premissa básica para o tipo de indústria em questão.

Apesar disso, a impugnante procura repetidamente imputar a este e outros itens funções que não lhe são próprias afirmando a existência de utilização direta em águas que teriam contato com a polpa de celulose, o que não é verdade, conforme já explanado (com evidências) múltiplas vezes.

Novamente, tal afirmativa é contrária ao que consta em seu relatório já anexado a este PAF.

Assim, também para esse item o crédito fiscal não é devido, já que é considerado típico material de uso e consumo pelo uso exclusivo como *oxidante na torre de resfriamento de água*.

#### III.1.4.5 – “INIBIDORES”

Diante da insistência da autuada em afirmações equivocadas quanto ao uso de todos esses aditivos que vêm sendo aqui debatidos, e os *inibidores* configuram mais um desses casos, a fiscalização tem a dizer que basta verificar a descrição da função (fls. 22 e 23 do PAF) de cada um desses *inibidores* no relatório já mencionado, que facilmente se percebe que esses materiais são

adicionados apenas no sistema de *água de resfriamento*, por essa razão devem ser considerados materiais de uso e consumo.

Observa também, que a defendente praticamente repete o texto constante em sua primeira manifestação, não trazendo rigorosamente nada de inovador em sua dialética.

Desse modo, essa fiscalização se desincumbe da responsabilidade de ter que repetir as mesmas razões postas outrora, reafirmado toda a ordem argumentativa mostrada em sua 1ª. informação fiscal e pugnando pela total procedência também dessa parte das infrações 1 e 4.

#### III.1.4.6 – “SENSORES”

Explica que consoante já mencionado na 1ª IF, esse item é mera peça de reposição, visto ser apenas um *sensor da impressora* que, em face do natural desgaste pelo uso, requer troca periódica após determinado lapso temporal.

Repetindo: não tem qualquer contato direto com produto final e por isso devem ser considerados materiais de uso e consumo.

#### III.1.4.7 – “TAMBORES”

##### INFRAÇÕES 1 E 4

Lembrando o afirmado na 1ª. informação fiscal, aduz que tal item, assim como ocorre com o item *sensores*, é também mera peça de reposição que sofre desgaste contínuo pela utilização no processo fabril, requerendo trocas periódicas.

Mais uma vez: não tem qualquer contato direto com produto final. Quem o tem, de fato, são as *correias transportadoras*, para as quais os tambores são apenas componente/acessório e por isso devem ser considerados materiais de uso e consumo.

Assim, pelas razões postas acima, pugna pela procedência total das infrações 01 e 04 desse auto de infração.

#### II - Infrações 02 e 03 (Levantamentos Fiscais Quantitativos)

##### II.1 – Ano de 2020 – “Peróxido de Hidrogênio” – Infração 02

Comenta que a Autuada aponta para equívocos por ela cometidos, quando do lançamento em sua escrita fiscal de entradas desse item, no exercício 2020, ao registrar com CFOP 1101, ao invés de 1125 (indicadores de entradas relativas a *mão de obra* utilizadas na prestação do serviço de industrialização) um total de 14 notas fiscais.

Afirma que checadadas as informações, foram entendidos como verdadeiros os argumentos expostos pela autuada resultando na retirada dessas notas da relação de entradas registradas. Como consequência a diferença, ainda remanescente quanto a essa infração 02 é absolutamente desprezível. Assim, após essas novas alterações, em face da insignificância dos números, pugna a fiscalização pela improcedência da infração de nº 2 desse auto de infração.

##### II.2 – Ano de 2019 – “Aditivo Berol Visco 388” – Infração 03

Diz que a Autuada volta a apontar 02 equívocos cometidos pela fiscalização quanto ao item aditivo *Berol Visco 388*:

a) a fiscalização não teria levado em consideração conta de estoque nº 639466 no saldo inicial de estoque para o exercício de 2019.

Entende a fiscalização, que não são aceitáveis os argumentos defensivos, não somente pela não exatidão da descrição pela presença das descrições “*xantação*” e “*WA*” relacionadas à conta de estoque 639466, mas também, quando se observa essa conta requerida com as demais contas (543745/ 786720/ 844873) utilizadas no levantamento.

Afirma que percebe a existência de uma importante diferença no valor unitário dessas 03 últimas notas fiscais, nesta conta 639466, visto que o valor unitário foi de R\$ 9,23 por kg e todas as 03

utilizadas pela fiscalização tinham valores unitários superiores a R\$ 12 por kg, o que não denota serem o mesmo produto;

b) a respeito da desconsideração da nota de entrada 184845 (29/01/19).

Explica que checadas mais uma vez as informações, não teria observado o lançamento de tal nota fiscal no período citado, no sistema de fiscalização. Assim, pelas razões expostas, mantém a mesma posição adotada em sua 1ª. informação fiscal, quanto a diferença remanescente de 56 toneladas como omissão de entradas do *aditivo Berol Visco* em 2019.

### III.3.2.3 – Ano de 2022 – Produto Clorato de Sódio

#### (Infração 03)

Afirma que a Impugnante, no tópico, apenas faz menção ao item *clorato de sódio* em 2022 afirmando que a diferença existente decorre de questões sistêmicas e que esse item teria sido consumido apenas em janeiro de 2023, sem demonstrar quaisquer evidências, o que, de certo, não deve ser aceito.

Assim, pugna pela improcedência da Infração 02 e procedência parcial da infração 03 desse auto de infração, de acordo com os argumentos já explanados, restando ao final, quanto à infração 3: item *aditivo Berol visco* 388, omissão de entradas de 56 toneladas em 2019; item *clorato de sódio*, omissão de entradas de 45,83 toneladas em 2022 e, por último, 1.605, 28 toneladas de omissão de entradas de *peróxido de hidrogênio* em 2019, fato esse, nunca contestado pela defendente. Elabora demonstrativo.

Não havendo mais infrações e/ou razões de defesa a tratar, ratifica a ação fiscal em toda a sua integralidade, pugnando a este Conselho pela procedência total do respectivo Auto de Infração quanto às infrações 01 e 04, procedência parcial quanto à infração 03 e improcedência quanto à infração 02, com o fim de condenar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário com todos os seus consectários legais.

O Autuado volta a se manifestar fls. 702/715. Sintetiza os fatos. No que diz respeito ao Auto de Infração objeto da presente defesa, que abrange o período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, repete as infrações que lhe foram imputadas. Comenta os termos da “Informação Fiscal”, por meio da qual não se acatou os argumentos da defendente relativos às Infrações “1” e “4”, tendo de outra forma acatado em parte, os argumentos pertinentes às Infrações “2” e “3”, reconhecendo a improcedência da exigência para uma parcela das operações autuadas.

Mais especificamente, a fiscalização cancelou a autuação relativamente ao levantamento fiscal do produto “*Aditivo Berol Visco – 388*” do ano de 2022, tendo também reduzido os valores apurados para os demais produtos e períodos que foram objeto de levantamento fiscal quantitativo, a saber: “*Peróxido de Hidrogênio*” (Ano de 2020); “*Aditivo Berol Visco – 388*” (Ano de 2019); e “*Clorato de Sódio*” (Ano de 2022).

Aponta a “Segunda Informação de Fiscal” afirmando que, em essência, a fiscalização reproduz a maior parte das suas alegações apresentadas na primeira “*Informação Fiscal*”, exceto no que se refere à “Infração 02”, em relação à qual reconheceu a sua improcedência.

Neste contexto, sintetiza as alegações apresentadas pela fiscalização.

Sobre as Infrações “1 e 4” do Auto de Infração

#### 1.1 - Ácido Sulfúrico

Diz que a fiscalização reafirmou que a discussão estaria concentrada na aplicação do *ácido sulfúrico* que teria sido utilizado especificamente no tratamento de *efluentes*, que não representariam insumos aplicados no processo fabril da celulose.

Repete seus argumentos sobre a participação do “*ácido sulfúrico*” como insumo do processo produtivo da celulose, sendo utilizado em diversas etapas da sua fabricação. Assim, reitera que o



“ácido sulfúrico” se afigura como “insumo de produção” diretamente empregado no processo de fabricação da celulose, não há como se sustentar manutenção das Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, cujo lançamento correspondente deverá ser cancelado por esta autoridade de julgamento, com o provimento da Defesa.

#### *1.2 - Agentes – Controle de Qualidade – Micro-Spectrus Bd1500, Renew Sc 7361 e Antiespumante Drewplus Nf 1065-La*

No que concerne aos agentes de Controle de qualidade, aduz que a fiscalização se equivoca nos argumentos, porquanto esses agentes são utilizados em outras etapas do processo produtivo, dentre elas se destacando seu emprego no processo que envolve a *água desmineralizada*.

Reitera que decisão do CONSEF vai ao encontro de seus argumentos e também se aplica ao “*Agente de Limpeza Renew SC7361*”, já que reconhece que os elementos químicos utilizados no tratamento da água usada nos sistemas de lavagem da polpa de celulose, que tem contato direto com o produto final, são considerados como “*produtos intermediários*”. Quanto ao antiespumante “*Drewplus NF 1065-LA*”, repete que cabe idêntica observação àquela tecida com relação ao *ácido sulfúrico*.

Desta forma, repisa que (i) “*Agente de Limpeza Renew SC7361*” e (ii) “*Antiespumante Drewplus NF1065LA*” representam “*insumos de produção*” diretamente empregados e consumidos no processo de fabricação da celulose, e devem as exigências relativas aos fretes a eles correspondentes, contidas nas Infrações “1” e “4” do Auto de Infração, ser canceladas por esta autoridade de julgamento.

Repete argumentos de sua manifestação, quanto aos *CESTOS, HIPOCLORITO DE SÓDIO, INIBIDORES, SENSORES, TAMBORES*, que entende representam “*insumos de produção*” que são empregados e consumidos no processo de fabricação da celulose, portanto, as exigências contidas nas Infrações “1” e “4” devem ser canceladas.

#### *II – Infrações “2 e 3” - (Levantamentos Fiscais Quantitativos)*

No que diz respeito às Infrações “2 e 3”, afirma que a fiscalização promoveu o levantamento fiscal quantitativo do estoque da Defendente em relação aos produtos “*Peróxido de hidrogênio*”, “*Aditivo Berol Visco 388*” e “*Clorato de Sódio*” entre os anos de 2019, 2020 e 2020.

Tendo em vista que na primeira Informação Fiscal o Autuante concluiu inexistir diferença de estoque para o produto “*Aditivo Berol Visco 388*” no ano de 2022 e, que na segunda Informação Fiscal, reconhece inexistir diferença para o “*Peróxido de Hidrogênio*” do ano de 2020, aduz que deixa de se manifestar especificamente sobre o levantamento fiscal realizado para esses produtos e períodos.

Como foi esclarecido anteriormente, a fiscalização partiu do relatório denominado “*Volume de Produção X Consumo*”, que foi apresentado para atendimento dos questionamentos requeridos durante os procedimentos de verificação da Ordem de Serviço. A despeito deste fato, como foi demonstrado, a fiscalização incorreu em uma série de equívocos que, quando analisados conjuntamente, demonstram que o levantamento fiscal realizado parte de premissas ou informações incorretas.

Mais precisamente, essa situação decorre de 3 (três) erros pertinentes (i) aos “*Saldos Iniciais*” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas contas de registro inicial de estoque; (ii) à desconsideração de “*NF-e de Entrada*” de insumos devidamente escrituradas; e (iii) de “*Variações de Consumo*” indevidamente desprezadas pela fiscalização.

Nesse contexto, diz que passará a comentar cada argumento da fiscalização, para cada um dos produtos e períodos analisados.

#### *II.1 Ano de 2019 - “Aditivo Berol Visco 388”*

(Infração 03)

No que diz respeito ao produto “*Aditivo Berol Visco 388*”, relativo à “Infração 03”, afirma que identificou uma sucessão de erros por parte da fiscalização e que levaram à incorreta apuração de omissões de entradas. Mais especificamente, pontuou que a fiscalização teria indevidamente desprezado (i) a conta de estoque inicial nº 639466 e que continha 8 toneladas desse insumo; e (ii) 3 NF-e de importação que somariam 120 toneladas do Aditivo; bem como que (iii) a diferença de 2,023 toneladas entre o valor informado no *Relatório de Consumo* apresentado e aquele efetivamente verificado decorreria de arredondamento na informação apresentada.

Analisando os argumentos, constata que a fiscalização acatou por completo o argumento do item (iii) acima, e realizou ressalvas quanto ao demais. Para o item (i), a fiscalização aduziu que, como a conta inicial de estoque seria denominada como “*Aditivo Xantação -WAA-388 (MCQ)*”, esse produto não corresponderia ao insumo em discussão, o que não é verdade.

E para comprovar essa situação, esclarece que essa informação pode ser verificada nas notas fiscais de entrada já admitidas por esta fiscalização, e nas quais resta evidente que “*Aditivo de Xantação*” e “*Berol Visco 388*” são o mesmo produto, conforme exemplo abaixo extraído da NF-e nº 293.472. Ademais, é possível verificar a indicação do número “388” ao final do nome da conta, que é justamente a parte final da denominação do insumo “*Aditivo Berol Visco 388*”. Assim, a conclusão da fiscalização não merece prosperar.

Quanto ao item (ii), a fiscalização afirma adicionalmente que, especificamente a NF-e de entrada nº 184.845, não teria sido detectada no período do levantamento fiscal quantitativo. No entanto, diz que, os insumos registrados nessa NF-e ingressaram no seu estoque apenas em janeiro de 2019. Ainda que a sua importação tenha sido objeto de emissão de NF-e em 22/11/2018, o documento foi registrado e o insumo utilizado em seu estabelecimento apenas em janeiro de 2019 (29/01/2019). Cita os números das DI com respectivas notas fiscais e data de emissão de cada uma delas.

Para comprovar essa situação, acosta aos autos o registro de movimentação de estoque para a conta nº 786720, demonstrando que a NF-e 184.845 efetivamente passou a compor a movimentação de estoque do insumo no ano de 2019.

Diante desses esclarecimentos, afirma que as 56 toneladas apontadas como objeto de omissão de entrada sequer existem, já que, quando adicionadas ao levantamento as (i) 8 toneladas registradas na conta de estoque inicial nº 639466 e (ii) 48 toneladas registradas na NF-e de entrada nº 184.845, não há que se falar em omissão de mercadorias no estoque naquele período.

Pelo exposto, reitera que discorda do cálculo apresentado pela fiscalização e pleiteia o seu ajuste para eliminar suposta omissão de entrada de 56 toneladas que inexiste no caso sob análise. Feitos estes esclarecimentos, em vista da improcedência das afirmações contidas na Informação Fiscal, reitera todos os seus argumentos apresentados em sede de defesa e na sua manifestação.

Relativamente à “Infração 2”, conforme expressamente reconhecido pela fiscalização em sua manifestação, requer seja ela excluída do Auto de Infração original.

Pleiteia que, ao final, se decida pela completa improcedência do valor total objeto de lançamento, protestando-se pela sustentação dos seus argumentos, pede deferimento.

O Autuante presta nova informação fiscal fls. 721/722. Reproduz as infrações apuradas. Afirma que em face das mesmíssimas razões apostas pela defendente, em mais uma de suas manifestações, entende não haver mais motivo para contra argumentação a não ser reafirmar todo o conteúdo apresentado nas duas primeiras informações fiscais, para todas as infrações de 01 a 04.

Assim, pelas razões expostas, pugna pela procedência total das infrações 01 e 04, e procedência parcial da infração da infração 03 e pela improcedência da infração 02 do Auto de Infração.

Cabe registrar, na sessão de julgamento, a presença de Dra. Raquel Mira Lagos, OAB/SP nº 351.649, que realizou a sustentação oral.

**VOTO**

O defendente arguiu nulidade do lançamento fiscal. Disse que diante dos erros ali contidos, verifica a ausência de motivação do lançamento impugnado, cuja nulidade deverá ser reconhecida por este CONSEF. Disse que há patente nulidade do enquadramento no procedimento de levantamento fiscal realizado, na medida em que a fiscalização incorreu em diversos erros de cálculo que distorcem a movimentação de produtos realizada pela empresa.

Acrescentou que deve o Auto de Infração ser declarado nulo em relação às infrações “2” e “3”, já que o procedimento de levantamento fiscal que as suporta, não observou os critérios da legislação estadual e tampouco possui elementos que lhe confirmem segurança e clareza

Relativamente às questões formais, após a análise dos elementos constantes nos autos, verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato, que é a constituição do crédito tributário não recolhido integralmente aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua defesa, se manifestando em mais de uma oportunidade no processo; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Neste cenário, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada. O imposto foi apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos. O questionamento do defendente quanto à autuação por presunção não se sustenta, pois restou cristalino no processo, que a ação fiscal teve por base seu SPED/EFD, e demais elementos disponibilizados pelo próprio contribuinte, como “*Descritivo do Processo Produtivo*” e “*Relatório de Produção x Consumo*”.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

Cabe observar ainda, que o § 1º do art. 18 do RPAF/99 é expresso no sentido de afastar a nulidade em casos como o aqui discutido. Vejamos:

*Art. 18. ( . . . )*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Ademais, pelo teor de sua impugnação, nota-se claramente que o Autuado entendeu do que foi acusado, tanto que cita notas fiscais como exemplo, para rebater a presente acusação fiscal, exercendo plenamente o seu direito constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

Observe, por conseguinte, que o PAF está revestido das formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal. Dessa forma, constato não ter ocorrido quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício. Assim, ficam rejeitadas as nulidades arguidas pelo autuado.

O autuado solicitou diligência ou perícia fiscal, para que o agente Autuante se manifestasse acerca dos seus apontamentos quanto ao levantamos fiscal realizado.



Sobre este pleito, verifico que o presente PAF foi alvo de várias manifestações do contribuinte e o Autuante interveio em mais de uma ocasião, esclarecendo detalhadamente a fundamentação considerada como base para a autuação, inclusive em resposta a diligência solicitada por esta 3ª JJF. Quanto ao pedido de perícia técnica fica indeferido, com fulcro no art. 147, inciso II do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. No presente caso, entendo esta prova desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

No mérito, o contribuinte foi acusado de 04 irregularidades apuradas em ação fiscal. As infrações 01 e 04 se relacionam, assim como, as infrações 02 e 03, que foram rebatidas conjuntamente pelo defendente e assim serão apreciadas.

A infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento. Consta na descrição dos fatos que o estabelecimento adquiriu diversos itens que deveriam ter sido classificados como materiais de uso e consumo, visto terem sido usados como biocidas, dispersantes, inibidores de incrustação e anticorrosivos no processo de tratamento da água de refrigeração, como antiespumantes no tratamento de efluentes, como peças de reposição nos casos dos cestos das peneiras dos depuradores ou filtros centrífugos ou ainda sensores e tambores, todos carecendo de trocas periódicas.

Na infração 04, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.

Importante destacar, que a Autuada é empresa dedicada à fabricação e comércio de celulose e outras pastas para a fabricação de papel, razão pela qual se qualifica como contribuinte do ICMS.

Quando há dúvida quanto à forma como os materiais são empregados ou consumidos pela empresa, esta Junta de Julgamento Fiscal tem encaminhado o PAF em diligência para que se proceda à verificação e descrição detalhada de cada tipo de material e a forma como se dá o seu emprego ou uso pelo estabelecimento.

No caso em exame, não foi necessário adotar essa providência, porque a defesa apresentou a descrição pormenorizada da natureza e função de cada produto, inexistindo dúvidas quanto aos materiais objeto do presente lançamento, tendo sido juntado aos autos um Laudo Técnico apresentado pelo defendente, onde consta cada item, área de utilização e descritivo da utilização. Assim, no curso da ação fiscal, os Autuantes solicitaram e foi disponibilizado pela defendente, documento elaborado por sua equipe técnica, denominado *Descritivo do seu Processo Produtivo*, onde se detalhou cada fase, função e funcionamento de cada produto no seu processo fabril.

As mercadorias objeto destas infrações e com a descrição constante do mencionado “*descritivo*” são as seguintes:

**a) ÁCIDO SULFÚRICO** – no processo de fabricação da celulose é utilizado na etapa de “*branqueamento*” das fibras, quando a polpa de celulose passaria por três estágios: tratamento ácido com o referido produto, um estágio de ozônio e um estágio de peróxido de hidrogênio. Conforme detalhado na fl. 15 do “*Descritivo Processo Produtivo*”, o “*ácido sulfúrico*” é novamente adicionado para ajustar o pH necessário ao estágio seguinte (Eop). Em seguida, o “*ácido sulfúrico*” residual do processo de branqueamento é utilizado no tratamento da água desmineralizada, utilizada na caldeira e nas máquinas da linha de secagem.

**b) o grupo dos “AGENTES CONTROLE DE QUALIDADE: “*Agente de controle Micro-Spectrus BD1500*”; “*Agente de limpeza Renew SC 7361*”; e “*Antiespumante Drew Plus NF 1065-LA*”** – relativamente ao “*Agente de controle Micro-Spectrus BD 1500*”, de acordo com o respectivo boletim técnico elaborado pela fabricante, trata-se de um reforçador de biocida utilizado no controle de microrganismos que se formam em sistemas de resfriamento. Na conservação do

produto final, estes agentes são utilizados para evitar a proliferação de fungos e bactérias que poderiam comprometer a armazenagem e o transporte do produto final. Já o “*ANTIESPUMANTE DREWPLUS NF 1065-LA*”, o uso nas plantas de celulose se dá, em virtude da necessidade de otimização da lavagem da polpa, já que alguns biocidas tendem a formar espumas nesta etapa, gerando resíduos que comprometem o processo.

c) “*Cesto peneira F2-DEP-Secundário*”; “*Cesto peneira f4-metso-dep-Primário*”; “*Cesto.POS-3-metso-fl0532050-rosca-prensa*”; “*cesto.pos-2-metso-fl0552050-rosca-rensa*”; e “*cesto peneira fl1-dep-terci-quartena*” – nos termos do “*descritivo*” tem função de depuração. O cesto (que também é denominado peneira, sendo os dois termos sinônimos) é o principal responsável pela separação da pasta de celulose das impurezas obtidas no processo de corte de cavacos, limpeza e outros momentos na linha de produção, realizando uma espécie de peneiração do material.

d) os *DISPERSANTES*: “*Dispersante inorgânico torre osmose GN7008*”; “*Dispersante Drewperse 739 – Ashland*”; (iii) “*Dispersante Performax SR5600*”; e “*Dispersante Amertrol HPD6670*”, nos termos do “*Descritivo Processo Produtivo*” (fl.30), os dispersantes são utilizados como mecanismos químicos de prevenção contra a corrosão das caldeiras empregadas no processo produtivo, especificamente para a retirada do ferro incrustado nos respectivos tubos. Ainda, conforme o mesmo documento (fl.33), as torres de resfriamento recebem tratamento químico, além de biocida e inibidores de corrosão, com o uso de dispersantes.

e) “*INIBIDOR DE CORROSÃO Millperse 954*”; “*Inibidor de corrosão Drew 11-166*”; “*Inibidor de corrosão Millperse MS7400*”; “*Inibidor de corrosão Performax CC6200*”; “*Inibidor de corrosão aço carbono MS6209*”; “*Inibidor de corrosão cobre torre AZ8100*”; “*Inibidor de corrosão Flogard POT6102*”; “*Inibidor de incrustação Drew 11-644*”; e “*Inibidor de incrustação Performax DC5202*”.

Na forma do “*Descritivo Processo Produtivo*” anexado (fl. 33), os inibidores de corrosão são utilizados como agentes de tratamento químico das torres de resfriamento que armazenam a água desmineralizada usada em diversas das etapas produtivas da polpa celulósica.

f) *HIPOCLORITO DE SÓDIO*, substância obrigatória no processo de branqueamento da polpa celulósica. Referido branqueamento é processado a partir de uma combinação de diversos reagentes em estágios sucessivos, incluindo a alternância dos estágios de oxidação e de lavagens alcalinas ou simples, sendo certo que a adoção desses estágios favorece a obtenção de alvura (requisito necessário à polpa, de modo que, quanto maior a alvura, maior a qualidade do produto) com estabilidade e manutenção das características físicas da polpa.

g) *SENSORES*, se constitui em parte acoplada às impressoras de fardos usadas na área de secagem e de acabamento do material de celulose. Nessa área, realiza-se uma etapa de enfardamento das pilhas de folhas provenientes da cortadeira da máquina de secagem (fl. 9 do “*Descritivo Processo Produtivo*”), após o que são impressos os dados de identificação das características do produto final e um código de barras, que tem a função de propiciar a sua rastreabilidade.

h) *TAMBORES*, o *tambor* de acionamento é um componente acoplado à correia transportadora indispensável ao processo produtivo da celulose e é responsável por receber a ativação do motor e pelo tracionamento e movimento da correia transportadora dos cavacos picados obtidos pela ação do picador de toras, bem como pela entrega dos referidos cavacos na peneira.

O defendente rebateu as infrações 01 e 04, afirmando que decorrem da interpretação equivocada da fiscalização que presumiu que os “*insumos*” adquiridos, seriam “*bens de uso e consumo*” do estabelecimento. Disse que os materiais adquiridos e que foram autuados pela fiscalização, são todos “*insumos de produção*” diretamente empregados no seu processo de fabricação de celulose.

Acrescentou que concentra boa parte da produção de celulose do Brasil, no Estado da Bahia, e a questão envolvendo a qualificação de “*insumos de produção*” neste tipo de indústria, já foi objeto de disputas entre a SEFAZ/BA e os contribuintes em diversas ocasiões, sendo possível se

identificar diversas decisões proferidas por este CONSEF, acatando o procedimento da empresa quanto a classificação das citadas mercadorias. Apontou Acórdãos que consideram como “*insumo da produção*”, além das matérias primas, e os demais “*materiais intermediários*” utilizados no processo e que estejam em contato com a celulose, se desgastando ou se consumindo, ainda que a ela não se integrem.

Sobre a matéria, observo que, de fato, decisões deste CONSEF têm evoluído no sentido de atribuir às indústrias de celulose, em função das peculiaridades de seu processo produtivo, em considerar que os elementos químicos, e diversos materiais, neste caso específico, são considerados como produtos intermediários e não material de uso ou consumo, dando direito a utilização do crédito e afastando a exigência da diferença de alíquota.

Neste cenário, peço vênica para reproduzir o brilhante voto do i. relator, Dr. Fernando Antonio Brito de Araújo, que em julgamento envolvendo a matéria ora em apreciação, referente a empresa cuja atividade é a produção da celulose, proferiu o seguinte voto vencedor (ACÓRDÃO CJF Nº 0071-11/19):

*“Peço venia para divergir do i. relator, quanto à sua conclusão de prover o Recurso de Ofício, julgando procedente a exação 1, relativa a exigência do ICMS no valor de R\$ 2.398.615,67, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.*

*Há de ressaltar que a exigência do ICMS diferencial de alíquota em análise incide sobre a entrada de mercadorias em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado, nos termos do art. 2º, IV, § 4º, da Lei nº 7.014/96.*

*No caso presente, como firmado no voto vencedor do Acórdão recorrido, o processo da produção de celulose envolve utilização de insumos básicos como: i) madeira; ii) água; iii) agentes químicos utilizados no tratamento da água, da pasta celulósica e depuração, tendo, conforme diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, comprovadas as seguintes etapas no processo produtivo de celulose:*

*“A madeira de eucalipto são picadas, transformadas em cavacos, que são submetidos a ação química de licor branco com soda cáustica (digestor), sulfeto de sódio, vapor de água dissociando a lignina da fibra da madeira, formando a celulose industrial, que é depurada para atingir o padrão de qualidade.*

*Em seguida é submetida a um processo de branqueamento utilizando no tratamento o peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, melhorando as propriedades de brancura.*

*É secada para retirar água utilizando telas desaguadoras com a função de formar a folha da celulose utilizando prensas - constituídas de rolos, revestidos com feltros, que durante a prensagem de folha de celulose, retiram água da mesma, elevando o teor seco em até 55%;*

*E por fim, é utilizada uma máquina secadora - constituída de 22 decks, rolos, radiadores, ventiladores de circulação de ar, efetuando corte que reduz as folhas em tamanhos menores de formato padrão.*

*Em paralelo é feito o tratamento da água que deve ser utilizada no processo produtivo visto que a fabricação de celulose exige utilização de água com elevado nível de pureza, para não contaminar e atingir o padrão de qualidade do produto final”*

*Neste contexto, no caso específico de produção de celulose, existem diversas decisões do CONSEF, fundamentadas em laudo técnico e parecer da ASTEC, nas quais são uniformes em considerar que os elementos químicos, ora em análise, são utilizados no processo produtivo de celulose, de forma tal que entram em contato direto com o produto final, a exemplo de anti-incrustantes e biocidas, dentre outros elementos utilizados no tratamento da água desmineralizada que lava a polpa de celulose, que é o produto final da empresa, consoante já foi decidido pela Câmara Superior, através do Acórdão CS Nº 0030-21/09, o que enseja o direito ao crédito fiscal nas aquisições de tais materiais e, conseqüentemente, não cabe a exigência do ICMS DIFAL, visto que, neste caso específico, tais elementos químicos*



*são considerados como produtos intermediários e não material de uso ou consumo, afastando a exigência da diferença de alíquota.*

*Há de salientar que o ICMS é um imposto regido pelo princípio da não-cumulatividade, consoante disposto no art. 155, § 2º, I, da CF, assim como no art. 19, 20 e 33 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Dentro do princípio da não-cumulatividade o crédito fiscal, na acepção do crédito físico, somente é gerado nas entradas de bens que se destinam a sair do estabelecimento com o produto que será objeto do outro ciclo de circulação econômica, tal como entraram ou integrando, fisicamente ou não, o produto final.*

*Portanto, na acepção positivada de bens passíveis de gerar crédito, com amparo no regime de crédito físico, somente os bens consumidos e, outrossim, colocados em contato com o processo de produção podem engendrar creditamento e, em consequência, descabe o ICMS DIFAL.*

*Registre-se que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém, para a sua caracterização legal, importa onde o consumo acontece, pois, se consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário. Caso contrário, deve ser definido como material de consumo.*

*Diante destas considerações voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a Decisão recorrida, nos termos prolatados por meio do voto vencedor, constante do Acórdão recorrido.*

Cabe destacar ainda, que o Acórdão retro mencionado, não se trata de uma decisão isolada neste tribunal administrativo, considerando diversas outras no mesmo sentido. E por acrescentar outros materiais constantes do processo em análise, importa reproduzir mais um Acórdão esclarecedor a respeito desta matéria. Trata-se do voto vencedor no Acórdão CS Nº 0030-21/09, do i. relator, Dr. Fábio de Andrade Moura:

*“Com a devida vênia do entendimento esposado pela nobre relatora, tenho que os créditos relativos aos produtos facas, contra-facas, anticorrosivos e anti-incrustantes não são passíveis da glosa pretendida pela douta PGE/PROFIS.*

*A questão posta à apreciação desta Câmara Superior, por conduto do presente Recurso Extraordinário, passa, necessariamente, pela fixação de um conceito de produto intermediário, pois somente assim poderemos firmar um entendimento sobre os créditos passíveis de utilização pelo contribuinte e aqueles que não poderão ser lançados no seu conta-corrente para apuração do imposto devido no período. Essa tarefa, contudo, é bastante árdua, especialmente diante da carência legislativa disciplinando a questão.*

*Pois bem, como pontuou a nobre Relatora, devemos partir de um norte para definirmos o que seja produto intermediário. E o norte que geralmente se utiliza é o Parecer Normativo PROFIS nº 01/81, transcrito em parte no voto vencido e do qual extraio os seguintes parâmetros de diferenciação entre os produtos intermediários e bens de uso e consumo, a saber: em primeiro lugar, deve-se analisar qual a afetação do bem no processo produtivo da empresa – se o produto fica à margem do processo produtivo, enquadra-se como de uso e consumo, sem qualquer controvérsia; se ele participa diretamente do processo produtivo, existem já chances de ser classificado como produto intermediário.*

*Além disso, para que um produto seja considerado intermediário para fins de utilização do crédito fiscal, ele precisa ser indispensável ao processo produtivo e desgastar-se em decorrência de sua participação na elaboração do produto final, exigindo-se, via de regra,*

*que o produto intermediário entre em contato com o produto final, não se integrando a ele por não se tratar de insumo.*

*Trazendo esses parâmetros para o caso concreto, cumpre analisar os produtos facas e contra-facas. A nobre Relatora, segundo se extrai do seu voto, os classificou como ferramentais utilizados no corte da madeira para transformá-la inicialmente em toras e, depois, em cavacos, ainda no pátio da empresa, “antes do processo industrial da celulose”. Afirmou, ainda, a Relatora, que, embora se desgastem ou se deteriore, tal fato não decorre imediatamente do processo de industrialização, mas, sim, em razão do término de sua vida útil.*

*Os argumentos utilizados no voto da relatora estão dissociados do entendimento atual firmado por este Conselho de Fazenda. Em primeiro lugar, merece registro que o processo de industrialização se inicia com a transformação da matéria-prima e ele pode ocorrer dentro ou fora do estabelecimento comercial. No particular, o fato de as facas e contra-facas serem utilizadas ainda no pátio da empresa não significa que estão fora do processo produtivo; na verdade, ao que tudo indica, esses produtos participam justamente da inauguração do processo produtivo, da primeira fase de transformação da madeira em celulosa.*

*Quanto ao desgaste, entendo equivocado o entendimento da ilustre relatora. Todo e qualquer produto, seja intermediário, ferramental ou de uso e consumo, sofre desgaste natural pela simples exposição ao ambiente atmosférico; ou seja, um dia, com ou sem uso, terá expirado a sua vida útil. No caso das facas e contra-facas esse desgaste não se dá pelo simples transcurso da vida útil alegada pela relatora, mas, sobretudo, pela sua participação no processo produtivo, pelo seu contato direto com a matéria-prima da celulose.*

*Além disso, não se pode negar que esses produtos são absolutamente indispensáveis para o processo produtivo, pois sem eles não seria possível ao sujeito passivo prosseguir nas demais etapas para a obtenção da celulose.*

*Nas circunstâncias, as facas e contra-facas não podem ser consideradas meros ferramentais; são legítimos produtos intermediários, devendo ser reconhecido o direito do contribuinte quanto à utilização dos créditos decorrentes das operações de entrada.*

*No que concerne aos anticorrosivos, antincrustante e demais produtos utilizados no tratamento da água desmineralizada, cumpre consignar, inicialmente, que o processo produtivo da empresa exige uma água com nível elevado de pureza e que receba o devido tratamento para não contaminar a celulose e, ainda, para preservar as máquinas e equipamentos que fazem a industrialização da madeira para transformá-la no produto final.*

*Assim, não se pode dizer, como fez a relatora, que esses produtos estejam à margem do processo produtivo. Na verdade, eles são aplicados na água que é utilizada diretamente no processo produtivo, entrando em contato imediato com a matéria-prima e o produto final. Sem esse tratamento, segundo informado por preposto da empresa na sessão de julgamento e conforme se extrai do memorial descritivo do processo produtivo, é impossível a fabricação do produto final, pelo menos no grau de qualidade que o contribuinte se propõe e que os seus clientes exigem.*

*Por esses motivos, concluo que os produtos Amina Neutralizante, Inibidor de Corrosão, Ácido Cítrico, Fosfato Monossódico, Ácido Sulfâmico, Hipoclorito de Sódio e Antiespumante são produtos intermediários, fazendo jus o contribuinte à utilização dos respectivos créditos. Quanto aos demais produtos, concordo com o voto da nobre relatora, que se manifestou pela possibilidade de utilização dos créditos relativos a telas, feltros e discos e*

*pela manutenção da exigência contida na infração 1 no que concerne ao Rolamento Aut. Esférico.*

*Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Extraordinário interposto pela PGE/PROFIS, apenas para restabelecer a exigência no que tange à mercadoria Rolamento Esférico no valor de R\$ 44,64. ”*

Neste cenário, observo que este Conselho de Fazenda vem sedimentando seu entendimento, no sentido de que é essencial para o deslinde da questão, a análise sobre a natureza dos materiais empregados pelos contribuintes através da verificação da sua afetação no processo produtivo da empresa.

Assim, da descrição da afetação dos produtos constantes dos autos, objetos da autuação, no processo produtivo do estabelecimento industrial autuado, me coaduno com a fundamentação e conclusões expostas nos votos acima reproduzidos e para salvaguardar a segurança jurídica nas Decisões deste CONSEF, entendo que os produtos relacionados no levantamento fiscal que servem de base às infrações 01 e 04, se subsumem efetivamente, como produtos intermediários, já que em contato direto com a matéria-prima, participam diretamente do processo de industrialização da celulose, nas suas etapas de cozimento, lavagem e secagem, como produtos individualizados que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Dessa forma, pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão não são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição (Infração 01), consequentemente não é devida a diferença de alíquotas na (Infração 04). Infrações insubsistentes.

A **Infração 02** trata de falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem o respectivo lançamento na sua escrita fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, ano de 2020.

A **infração 03** acusa o Autuado de falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, anos de 2019 e 2022.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário e por se tratar de indústria, documento fornecido pela empresa onde se verificou as quantidades de produção e consumo indicadas no “*Relatório de Consumo x Produção*” apresentado pelo contribuinte em sede de fiscalização.

O defendente afirmou que da comparação da planilha de cálculos elaborada pela fiscalização e aquela que elaborou, a diferença detectada que fundamentaria o levantamento fiscal efetuado decorre de erros pertinentes (i) aos “Saldos Iniciais” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas contas de registro inicial de estoque; (ii) à desconsideração de “NF-e de Entrada” relativas a parcela de insumos; e (iii) à “*Variações de Consumo*”.



Explicou que a primeira delas, está relacionada aos valores correspondentes aos “*Saldos Iniciais*” do “*Aditivo Berol Visco 388*” (em 2019) e “*Peróxido de Hidrogênio*” (em 2020). Por equívoco, a fiscalização apenas considerou o saldo inicial de parte das contas de estoque existentes. Relativamente ao “*Aditivo Berol Visco 388*”, a movimentação de entradas, saídas e de consumo no ano de 2019 foi registrada em 4 (quatro) contas de estoque, e não apenas em 3 (três) como considerou a fiscalização. Com relação ao “*Peróxido de Hidrogênio*”, a movimentação do ano de 2020 está registrada em 2 (duas) contas de estoque e não em 1 (uma), considerada pela fiscalização.

O segundo equívoco, diz respeito à quantidade de “*NF-e de Entrada*” do “*Aditivo Berol Visco 388*”, “*Peróxido de hidrogênio*” e “*Clorato de Sódio*” consideradas pela fiscalização. Nesse aspecto, para o “*Aditivo Berol Visco 388*”, a fiscalização desprezou 8 (oito) NF-e de entrada. Relativamente ao “*Peróxido de hidrogênio*”, refere-se a NF-e relacionado à cobrança de “*mão de obra*” dentro da sistemática de industrialização por encomenda (CFOP 5.125). Já o item “*Clorato de Sódio*”, a fiscalização ignorou a quantidade registrada em 15 (quinze) NF-e de entrada deste produto, no mês de outubro de 2022. Por fim, disse que a última premissa equivocada se refere aos critérios de “*Variações de Consumo*” considerados na movimentação dos insumos. Especificamente para o insumo “*Aditivo Berol Visco 388*”, nos anos de 2019 e 2022, as quantidades de produção e consumo indicadas no “*Relatório de Consumo x Produção*” apresentado em sede de fiscalização, não considerou as casas decimais existentes, o que resultou em pequenas variações no quantitativo. Prossegue explicando que com relação ao “*Peróxido de hidrogênio*”, no ano de 2020, a suposta variação de consumo identificada pela fiscalização decorreu da incorreta consideração do percentual de água contido na produção da celulose. A fiscalização considerou o percentual de 40% de água, que teria sido perdida no processo de fabricação da celulose no período, quando a parcela do insumo que ingressou em seu estabelecimento é de 30%.

Em sede de informação fiscal um dos Autuantes apreciou as alegações defensivas. Sobre a desconsideração do saldo inicial de estoque do exercício de 2020, da conta 833192, relativa ao *peróxido de hidrogênio* 70%, acatou os argumentos defensivos. Sobre a indevida inserção de entradas com CFOP 5125 lançado em seu livro de Entradas como CFOP 1125, afirmou que houve um equívoco ao considerar essas Entradas como físicas (que movimentam o estoque). Acatou a alegação defensiva e disse que foram retiradas as notas com o CFOP 1125.

Sobre o último ponto arguido pela defesa, disse que quanto ao valor total de consumo desse item, que conforme seus cálculos, passaria de 3.996,67 lançados pela fiscalização, para 3985,62, demonstrados pela autuada, pela lógica exposta, entendeu que faz sentido e foi acatada pela fiscalização. Assim, após modificações, disse que a omissão de saídas remanesce em 185,92 toneladas para a infração 02.

No que diz respeito a reconstituição dos valores de estoque – *Aditivo Berol Visco 388 e Clorato de Sódio (Infração 03)*, sobre os 03 equívocos apontados pela defesa, quanto ao item *aditivo Berol visco 388*: (i) sobre a desconsideração do saldo inicial na conta de estoque nº 639466 em 2019, disse não ter cometido esse equívoco, visto que a conta de estoque indicada diz respeito ao item *Aditivo Xantação-WA-388 (MCQ)* e não ao item em pauta; (ii) desconsideração de 03 notas de importação a saber: 184845, 190504 e 195735 envolvendo uma quantidade total de 120 toneladas, afirmou que checadadas as informações, observou que, para as notas 190504 e 195735, houve entrada do item *Berol visco 388*. Informou que a nota 184845 não foi detectada no exercício de 2019. Assim, aceitou o ingresso das duas últimas notas, totalizando 72 toneladas, que serão inseridas nas Entradas com repercussão no demonstrativo Inventário; (iii) sobre o argumento defensivo de que o arredondamento no valor do consumo, gerou pequena diferença, aceitou as razões da defendente. Valor corrigido no demonstrativo Inventário. Feitas as correções sugeridas e acatadas, elabora demonstrativos devidamente corrigidos, onde ainda remanesce diferença de estoque como omissão de entradas com quantidade igual a 56 toneladas.

Prossegue informando sobre os argumentos defensivos, aduzindo que no ano de 2022, sobre o produto *aditivo Berol visco 388*, na infração 03, foi alegada a não inclusão de 05 notas de entradas

por importação. Checada esta informação, verificou que uma delas (275660) já constava da relação de entradas. As outras 04 notas (293472, 293474, 293476 e 297556), de fato, não tinham sido consideradas na conta apontada pela defesa. Quanto à diferença no valor do consumo, disse que feita a alteração comprovada pela autuada, a diferença resultante restou desprezível nada havendo a cobrar quanto a este item neste exercício.

Quanto ao ano de 2022 – produto *Clorato de Sódio* na infração 03, sobre a não inclusão de 15 notas fiscais de entradas. Checada a informação, afirmou que, de fato, não houve a inclusão de tais notas que pertenciam a outro código de produto – 995172 - Adicionadas essas notas fiscais, ainda remanesce diferença de estoque como omissão de entradas 45,83 toneladas.

O defendente inconformado com os termos da informação fiscal continuou protestando. Reafirmou que o “*Aditivo de Xantação*” e “*Berol Visco 388*” são o mesmo produto. Os insumos registrados pela NF-e de entrada nº 184.845, ingressaram no seu estoque em janeiro de 2019, ainda que a emissão de NF-e fosse em 22/11/2018.

O Autuante presta mais uma informação fiscal. Sobre a alegação defensiva de que no exercício 2020, registrou 14 notas fiscais com CFOP 1101, ao invés de 1125 (indicadores de entradas relativas a *mão de obra* utilizadas na prestação do serviço de industrialização), disse que checadas as informações, foram entendidos como verdadeiros os argumentos expostos pela autuada resultando na retirada dessas notas da relação de entradas registradas. Assim, após essas novas alterações, pugnou pela improcedência da infração de nº 02.

A respeito da Infração 03, sobre as queixas a respeito do aditivo *Berol Visco 388*, declarou que sobre a conta de estoque nº 639466, saldo inicial exercício de 2019, não são aceitáveis os argumentos defensivos, considerando a inexatidão da descrição do produto: “*xantação*” e “*WA*”, mas também, quando compara com as demais contas (543745/ 786720/ 844873) utilizadas no levantamento, a respeito da discrepância dos preços registrados. Na conta 639466, o valor unitário foi de R\$ 9,23 por kg e as outras 03 utilizadas pela fiscalização tinham valores unitários superiores a R\$ 12 por kg, portanto, não denota serem o mesmo produto.

A respeito da desconconsideração da nota de entrada 184845 (29/01/19), reafirmou que checadas mais uma vez as informações, não teria observado o lançamento de tal nota fiscal no período citado. Assim permanece a diferença remanescente de 56 toneladas como omissão de entradas do *aditivo Berol Visco* em 2019.

Quanto ao produto *Clorato de Sódio* – Infração 03, sobre a alegação que a diferença existente decorre de questões sistêmicas e que esse item teria sido consumido apenas em janeiro de 2023, como não apresentou provas, não foi aceito.

Assim, pugnou pela improcedência da Infração 02 e procedência parcial da infração 03, restando ao final: item *aditivo Berol visco 388*, omissão de entradas de 56 toneladas em 2019; item *clorato de sódio*, omissão de entradas de 45,83 toneladas em 2022 e, por último, 1.605, 28 toneladas de omissão de entradas de *peróxido de hidrogênio* em 2019, fato esse, não contestado pela defendente. Elaborou novo demonstrativo.

Analisando os elementos que dão suporte a estas duas infrações, acato as conclusões dos Autuantes considerando que estão em consonância com a legislação de regência e com suporte das comprovações apresentadas pela defendente. Sendo assim, conforme demonstrativos ajustados fls. 691/696, a infração 02 é improcedente e a infração 03 é procedente em parte, remanescendo o valor de R\$ 140.092,77.

Por fim, o defendente requereu que fosse recalculada a multa devida, para excluir a atualização monetária.

Por ser a forma legalmente prevista para o caso, a apreciação de ilegalidade relativa à cumulação de multa com juros de mora e atualização monetária não pode ser feita em foro administrativo (RPAF/99 art. 167).

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269194.0006/23-8, lavrado contra **BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$ 140.092,77**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “g”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR