

PROCESSO - A. I. Nº 269194.0006/23-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.
RECORRIDOS - BRACELL BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0090-03/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/08/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0257-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO. Restou comprovado que no processo 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 materiais utilizados no processo produtivo onde são consumidos ou desgastados gradativamente e não material de uso ou consumo. Afastada a exigência da glosa do crédito (infração 1) e da diferença de alíquota (infração 4). Os produtos ÁCIDO SULFÚRICO TÉCNICO e SENSOR-5800-ENM10039190-MARKEM são utilizados em atividades fora do processo produtivo, ficando mantido a glosa do crédito e a exigência da diferença de alíquota. Infrações procedentes em parte. Reformada a decisão recorrida. **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. **4. 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. Reformado parcialmente a Decisão recorrida. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS.** Vencido o voto do relator quanto às infrações 1, 3 e 4. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício e Voluntário interposto pela atuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0090-03/24-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 12/06/2023, formaliza a exigência de crédito tributário de R\$ 2.176.974,53, em decorrência das seguintes infrações:

***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)

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 16/05/2024 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“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.

Observo, 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 inquirar 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 levantamento 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 dívida 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** Millsperse 954”; “Inibidor de corrosão Drew 11-166”; “Inibidor de corrosão Millsperse 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 vênha 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 CJP 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 PROFI 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, continua, 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 “Saldo 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 “Saldo 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 desconconsideração 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) desconconsideração de 03 notas de importação a saber: 184845, 190504 e 195735 envolvendo uma quantidade total de 120 toneladas, afirmou que checadas 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 inexistência 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.

Analizando 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.

Como o valor do auto de infração tem crédito tributário superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 3ª JJF **interpôs Recurso de Ofício** com supedâneo no art. 169, I do RPAF/99.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário por discordar a exigência fiscal imputada, afirmando preliminarmente nulidade do procedimento de levantamento fiscal, porque incorreu em diversos erros de cálculo que distorcem a movimentação de produtos de fato realizada pela Recorrente.

Explica que, no caso dos autos não houve o “criterioso rigor” na quantificação das mercadorias movimentadas, já que a D. Autoridade Fiscal 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.

Expõe que a autuação, da forma como realizada, viola o princípio da presunção de inocência (artigo 5º, LVIII, da Constituição Federal). O referido preceito, aliás, é acolhido pelo artigo 112, inciso I do Código Tributário Nacional (“CTN”), que impede a capitulação da exação e, principalmente, da penalidade quando ainda paire dúvida razoável sobre a ocorrência dos atos ou fatos.

Continua o recurso aduzindo não há como se sustentar ou reparar o levantamento fiscal realizado, visto que está pautado em uma sucessão de premissas equivocadas que, conforme jurisprudência, resultam na sua nulidade, em relação às infrações pautadas no procedimento de levantamento fiscal.

No mérito defende que v. acórdão recorrido merece ser reformado para que a acusação fiscal remanescente seja integralmente cancelada, diante da manifesta ilegitimidade da sua exigência.

Sustenta que inexistente a alegada diferença de estoque que justifique a adoção do procedimento de levantamento fiscal. Afirmar que o Auto de Infração, para fins da composição da análise dos estoques da Recorrente, a D. Autoridade Fiscal partiu do relatório denominado “VOLUME DE PRODUÇÃO X CONSUMO” e afirma que 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 da Recorrente naquele período.

Segue narrando que a D. Autoridade Fiscal, considerou 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. Mais precisamente, para a acusação remanescente em discussão essa situação decorre de 2 (dois) erros, quais sejam: (i) “SALDOS INICIAIS” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas contas de registro inicial de estoque; e (ii) à desconsideração de “NF-e de ENTRADA” de insumos devidamente escrituradas pela Recorrente.

Recorrente apresenta cada inconsistência identificada no levantamento fiscal quantitativo realizado pela D. Autoridade Fiscal, considerando cada um dos insumos e períodos autuados.

E, no decorrer do Recurso Voluntário o atuado apresenta outros exemplos referente aos vários produtos e relacionados às 3 infrações.

Afirma que o acórdão recorrido ao manter grande parte do Auto de Infração, possui vários equívocos que impõe sua reforma.

Pede para que na hipótese de manutenção da autuação, não devem ser exigidos da Recorrente,

valores decorrentes da aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. E requer seja recalculada a multa supostamente devida, para excluir a atualização monetária.

Registrada presença do advogado Dr. Álvaro Lucasechi Lopes na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício - Infrações 01 e 04 e Recurso Voluntário - Infração 03)

O presente auto de infração em debate, refere-se ao período de fiscalização, o período compreendido entre os meses de janeiro de 2019 e dezembro de 2022 e exige ICMS em razão de 04 infrações, no valor de R\$ 2.176.974,53 (dois milhões, cento e setenta e seis mil, novecentos e setenta e quatro reais e cinquenta e três centavos):

***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)*

No presente julgamento serão apreciadas as infrações 02 e 03, que tratam do procedimento de levantamento fiscal quantitativo previsto nos artigos 23-A e 23-B da Lei nº 7.014/1996, e regulamentado pela Portaria nº 445/1998.

Do Recurso de Ofício

No presente recurso apreciarei as infrações 01 e 04 julgadas insubsistentes, a infração 02 que foi cancelada pela Fiscalização e a infração 03 declarada com subsistência parcial.

No que toca a **infração 01** refere-se ao uso indevido de crédito fiscal de ICMS, relativo a aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, 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.

Já em relação a **infração 04**, o contribuinte foi autuado por 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, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022.

Registro que a empresa/autuada se dedica à fabricação e comércio de celulose e outras pastas para a fabricação de papel.

Consta do julgamento da JJF que não adotou a determinação de diligência porque: *“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”* (Destaquei).

Consta *“Descritivo do seu Processo Produtivo”*, as mercadorias objeto destas infrações com as seguintes descrições:

- 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-f10532050-rosca-prensa”*; *“cesto.pos-2-metso-f10552050-rosca-rensa”*; e *“cesto peneira f1-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 Millsperse 954”*; *“Inibidor de corrosão Drew 11-166”*; *“Inibidor de corrosão Millsperse 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”*.
- f) Segundo o *“Descritivo Processo Produtivo”* anexado à 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.

- g) *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.
- h) *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.
- i) *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 contribuinte informou que concentra boa parte da produção de celulose do Brasil, no Estado da Bahia, e o ponto de qualificação de “*insumos de produção*” para este tipo de indústria, já foi objeto de diversas decisões do CONSEF, acatando o procedimento da empresa em relação a classificação das referidas mercadorias.

É certo que este CONSEF, tem decidido no sentido de considerar os elementos químicos, e diversos materiais, no caso específico, de indústria de celulose, em razão da sua especificidade de seu processo produtivo, 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.

E a decisão de piso reproduziu o voto do i. relator, Dr. Fernando Antônio 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 CJP Nº 0071-11/19), que ora também transcrevo:

“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.

Essa decisão não é isolada neste tribunal administrativo, pois há várias decisões com o mesmo 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.

Então no caso dos autos, considerando a descrição da afetação dos produtos objetos da autuação, no processo produtivo do estabelecimento industrial Recorrente adoto o mesmo entendimento da decisão acima transcrita, e considero que os produtos apontados no levantamento fiscal referentes às infrações 01 e 04, se subsomem efetivamente, como produtos intermediários, já que em contato direto com a matéria-prima, e fazem parte diretamente do processo de industrialização da celulose, nas seguintes etapas: 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.

Dito isto, ante as provas constantes dos autos, as infrações 01 e 04, de fato são insubsistentes, pois os bens em discussão não são típicos materiais de consumo, sendo, sendo assim, legítimo o uso do crédito fiscal referente à sua aquisição (Infração 01), e em consequência não é devida a diferença de alíquotas na (Infração 04).

Das infrações 02 e 03 (levantamento de estoque)

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).

Do Levantamento Quantitativo de Estoques. Omissões apuradas por levantamento quantitativo de estoque. Sobre a matéria, observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio em um determinado período. Portanto, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido.

O procedimento fiscal atendeu as determinações da Portaria nº 445/89, que tem a finalidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, inclusive, esclarecendo o alcance das disposições contidas no artigo 4º da Lei nº 7.014/96, a fim de alcançar entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Dito isto, resta claro a prova da infração, que se constitui exatamente na escrita fiscal do contribuinte, por ele elaborada e transmitida, que reflete fielmente os fatos e ocorrências com repercussão fiscal, até prova em contrário, fatos e registros de seu inteiro conhecimento.

Nos autos, a informação fiscal foi analisada as alegações defensivas. Sobre a desconconsideração do saldo inicial de estoque do exercício de 2020, da Conta nº 833192, relativa ao *peróxido de hidrogênio* 70%, e foi acatou os argumentos defensivos. E também acolheu o argumento da defesa de que houve indevida inserção de entradas com CFOP 5125 lançado em seu livro de Entradas como CFOP 1125, sustentado que houve equívoco ao considerar essas Entradas como físicas (que movimentam o estoque). E então, também foram retiradas as notas com o CFOP 1125.

E em seguida, a fiscalização após observar o último ponto colocados na defesa, entendeu que o valor total de consumo desse item, conforme seus cálculos, passaria de R\$ 3.996,67 lançados pela fiscalização, para R\$ 3985,62, demonstrados pela autuada. E concluiu a fiscalização, que após modificações, a omissão de saídas remanesce em R\$ 185,92 toneladas para a infração 02.

Então, quanto a infração 02, mantenho a decisão de piso que julgou pela insubsistência da infração 02.

E quanto a infração 03, relativa a reconstituição dos valores de estoque – *Aditivo Berol Visco 388 e Clorato de Sódio*). A informação fiscal após analisar os 03 equívocos apontados pela defesa, quanto ao item aditivo *Berol visco 388*: (i) sobre a desconconsideração 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) desconconsideração 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 Fiscais nºs 190504 e 195735, houve entrada do item *Berol visco 388*. Informou que a Nota nº 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, foram elaborados demonstrativos corrigidos, permanecendo uma diferença de estoque como omissão de entradas com quantidade igual a 56 toneladas.

Considerando as retificações realizadas pelos Autuantes, ratifico a decisão de piso e também acolho as conclusões dos Autuantes considerando que estão em consonância com a legislação de regência e com suporte das comprovações apresentadas pela defendente.

Assim, acolho os demonstrativos ajustados fls. 691/696, devendo ser mantida a improcedência da infração 02 e a procedência parcial da infração 03, remanescendo o valor de R\$ 140.092,77.

Dito isto, Não dou Provimento ao Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário. Apenas se refere a infração 03 e a multa.

Da preliminar de nulidade do procedimento de levantamento fiscal.

Não há nos autos qualquer hipótese que enseje a nulidade do auto de infração. Observo que o lançamento é compreensível, indica os dispositivos aplicados e a multa aplicada. O imposto foi apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, não assiste razão ao Recorrente de que à autuação foi presunção, haja vista que a ação fiscal se lastreou no SPED/EFD, e demais elementos disponibilizados pelo próprio contribuinte, como “*Descritivo do Processo Produtivo*” e “*Relatório de Produção x Consumo*”.

No caso posto, a Fiscalização constituiu o crédito tributário pelo lançamento, ante a ocorrência do fato gerador, delimitou a matéria tributável, apresentou o cálculo do montante do tributo devido, com a identificação do sujeito passivo e a aplicação da penalidade.

Então, é certo que deve ser aplicado o § 1º, do art. 18 do RPAF/99 e é expresso no sentido de afastar a nulidade em casos como o aqui discutido.

Portanto, como não ocorreu quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração, quanto ao levantamento quantitativo de estoque.

Passo a analisar o mérito, quanto a infração 03.

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).

O recorrente coloca que, a D. Fiscalização incorreu em diversos erros de cálculo que distorcem a movimentação de produtos de fato realizada pela Recorrente. O recurso defende que a autuação fiscal em análise, na verdade, representa o resultado de interpretação equivocada da D. Fiscalização, que pretende exigir ICMS sobre supostas diferenças identificadas por meio do confronto das operações de entrada e saída.

Afirma no recurso que o levantamento fiscal quantitativo realizado pela fiscalização deixou de observar a própria legislação que o suporta, mais precisamente o artigo 3º da Portaria nº 445/98 e aduz que: “*A partir da verificação dos arquivos EFDs da Recorrente 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.(...) Mais precisamente, como se nota da comparação da planilha de cálculos elaborada pela fiscalização e aquela preparada pela Recorrente para cotejo dos valores autuados, a diferença detectada que fundamentaria o levantamento fiscal efetuado decorre de erros pertinentes, no tocante à parcela mantida da autuação fiscal, (i) aos “SALDOS INICIAIS” correspondentes aos períodos fiscalizados e respectivas contas de registro inicial de estoque; e (ii) à desconsideração de “NF-es de ENTRADA” relativas a parcela de insumos*”.

Recorrente apresenta adiante no detalhe cada inconsistência identificada no levantamento fiscal quantitativo realizado pela D. Autoridade Fiscal, considerando cada um dos insumos e períodos autuados:

“ADITIVO BEROL VISCO 388”, “CLORATO DE SÓDIO” e “PERÓXIDO DE HIDROGÊNIO”, a D. Fiscalização, ao lançar a autuação em análise, entendeu não ter havido entradas em quantidades suficientes para suportar a quantidade de produtos produzidos vendidos. E foi esse entendimento levou à presunção equivocada de que a Recorrente, 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 não contabilizadas.”

O Recorrente esclarece que o termo “XANTAÇÃO” serve apenas para fazer referência ao processo produtivo da celulose solúvel na etapa de secagem. Determinados clientes produtores de viscosa requisitam a adição desse insumo sobre a folha de celulose, visando melhorar a etapa de xantação da celulose no processo produtivo da viscosa. E informa que tal fato pode ser verificado nas notas fiscais de entrada, nas quais resta evidente que “ADITIVO DE XANTAÇÃO” E “BEROL VISCO 388” são o mesmo produto, conforme exemplo extraído da Nota Fiscal nº 293.472.

E continua afirmando que o produto em questão deve ser também considerado na conta de Estoque de Conta nº “639466”, que registra “saldo inicial” 8 toneladas de insumo, que foi desprezada no cálculo da fiscalização, apenas em razão da denominação. E por isso, a Conta de Estoque nº “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 D. Autoridade Fiscal.

Acrescenta que o saldo inicial da Conta de Estoque nº “639466” está devidamente registrado no registro H010 do arquivo EFD ICMS-IPI do mês de fevereiro de 2019.

Sustenta que 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 D. Fiscalização em suas verificações. E 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 45,83 toneladas.

Quanto ao produto “**PERÓXIDO DE HIDROGÊNIO**”, o Recorrente defende que o v. acórdão se limitou a afirmar que o item não foi questionado pela Recorrente, o que não é verdade. Ressalta-se que esse insumo também foi questionado na Infração 2 pelas mesmas razões, que foi cancelada integralmente a pedido da D. Autoridade Fiscal, pelos argumentos e fatos apresentados pela Recorrente.

Esclarecer, no recurso as particularidades do consumo deste produto no processo de fabricação da celulose e diz que, 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.

E que, se for observado o estoque da Recorrente, 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%.

Sustenta que, para fins de cálculo do consumo de “Peróxido de hidrogênio”, deve-se, invariavelmente, 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 que a fiscalização partiu do referido relatório que considera todo o consumo de “Peróxido de Hidrogênio” na produção anual, para verificar a consistência do estoque da Recorrente a análise fiscalização, obrigatoriamente, deveria compreender as duas contas mencionadas, contendo o “PERÓXIDO DE HIDROGÊNIO 60%” e o “PERÓXIDO DE HIDROGÊNIO 70%”.

Alude que justamente por essa razão é que a D. Autoridade Fiscal, acolheu os argumentos

expostos pela Recorrente, pugnou pela improcedência total da Infração 2 com relação a este item. Contudo, deixou de se manifestar com relação ao mesmo insumo, também objeto da Infração 3. E assim, por essas razões deve ser também cancelada a acusação com relação às diferenças apuradas em 2019.

E requer o cancelamento integral da infração 03.

Nesse ponto não assiste razão ao Recorrente. Veja-se.

É certo que a autuação fiscal, se lastreou no SPED/EFD e demais elementos disponibilizados pelo contribuinte, como o “Demonstrativo do Processo Produtivo” e o “Relatório de Produção x Consumo”.

O Recorrente em seu recurso aduz que no que toca a infração 03 permaneceu em discussão:

- (i) quanto ao item “Aditivo Berol Visto 388”, omissão de entradas com quantidade igual a 56 toneladas em 2019;
- (ii) para o item “Clorato de Sódio”, omissão de entradas com quantidade igual a 45,83 toneladas em 2022; e
- (iii) 28 toneladas de omissão de entradas de peróxido de hidrogênio em 2019.

E diz que diz a respeito aos itens acima, há manifesta nulidade do enquadramento no procedimento de levantamento fiscal realizado pela D. Autoridade Fiscal, na medida em que incorreu em diversos erros de cálculo que distorcem a movimentação de produtos de fato realizada pela Recorrente, de forma que o v. acórdão recorrido merece ser integralmente reformado.

No que toca o *Aditivo Berol Visco 388 e Clorato de Sódio*, a informação fiscal, 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 (nºs 543745, 786720 e 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.

Assim correta foi a Fiscalização ao considerar, em sede de Informação Fiscal, que, com relação ao estoque do produto “**ADITIVO BEROL VISCO 388**”, como a Conta de Estoque (nº 639466) seria denominada como “**ADITIVO XANTAÇÃO- WAA-388 (MCQ)**”, esse produto não corresponderia ao insumo em questão, pois segundo a Fiscalização, consta na Conta nº 639466, o valor unitário de R\$ 9,23 por kg e as outras 03 utilizadas pela fiscalização (543745, 78720 e 844873) tinham valores unitários superiores a R\$ 12 por kg, o que, o que demonstra não serem o mesmo produto.

E no que se refere ao segundo ponto do Recurso que diz respeito à desconsideração da Nota Fiscal de Entrada nº 184.845. No entendimento exposto pela D. Autoridade Fiscal na Segunda Informação Fiscal e reproduzido no v. acórdão, não teria sido observado o lançamento de tal nota fiscal no período, permanecendo a diferença remanescente de 56 toneladas como omissão de entradas do produto em questão em 2019. Afirma no recurso que os insumos registrados nessa nota fiscal ingressaram no estoque da Recorrente apenas em janeiro de 2019. A despeito de o produto ter fisicamente ingressado o estoque da Recorrente, 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. E diz que para comprovar a Recorrente acostou aos autos o registro de movimentação de estoque para a Conta nº 786720, demonstrando que a Nota Fiscal nº 184.845 efetivamente passou a compor a movimentação de estoque do insumo no ano de 2019.

É preciso observar que em relação a esse ponto da desconsideração da nota de entrada 184845 (29/01/19), a Fiscalização 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.

E em seguida no que diz respeito ao insumo “Clorato de Sódio”, defende o Recorrente que o v. acórdão, novamente reproduzindo as alegações da D. Fiscalização na Informação Fiscal apresentada, se limitando a dizer que não foram apresentadas provas de que a diferença existente decorre de questões sistêmicas e que esse item foi consumido apenas em janeiro de 2023. E aponta que na planilha que fundamenta o Auto de Infração, a fiscalização considerou a quantidade total de 10.388,52 toneladas de mercadoria ingressada no estabelecimento, mas a quantidade total de mercadoria que efetivamente ingressou no estabelecimento no ano de 2022 foi de 10.740,82 toneladas, que não foi considerada pela fiscalização que desconsiderou a quantidade de 352,30 toneladas registradas em 15 (quinze) “NF-e de ENTRADA”.

Para o *Clorato de Sódio e peróxido de hidrogênio*, vejo que não foram apresentadas novas provas. Assim, mantenho o entendimento da decisão de piso que “*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*”.

Pelo exposto, ratifico a conclusão da Fiscalização que concluiu pelo seguinte pela 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.

Por essas razões acolheu as conclusões dos Autuantes considerando que estão de acordo com as regras que regem a matéria e com as provas apresentadas pelo contribuinte.

Então, com base nos novos demonstrativos de fls. 691/696, a infração 03 é procedente em parte, devendo remanescer o valor de R\$ 140.092,77.

E no que se refere **a multa**, a Recorrente requer seja recalculada a multa devendo ser excluída a atualização monetária.

Ocorre que não cabe ao CONSEF a apreciação de ilegalidade relativa à cumulação de multa com juros de mora e atualização monetária (RPAF/99 art. 167).

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Ante o exposto, Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Concluo pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

VOTOS DISCORDANTE (Recurso de Ofício - Infrações 01 e 04) e VENCEDOR (Recurso Voluntário - Infração 03)

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir da sua conclusão pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício em relação às Infrações 01 e 04, bem como pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário em relação à Infração 03.

A Infração 01 acusa o uso indevido de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento, 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 e ainda sensores e tambores.

Já a infração 04 se refere à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições destas mesmas mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

A minha divergência se atém apenas aos produtos ÁCIDO SULFÚRICO TÉCNICO e ANTIESPUMANTE-DREWPLUS NF1065LA-SOLENIS, utilizados para tratamento de efluentes, etapa

marginal à produção, e TAMBOR ACIONAMENTO-500X1370MM-112TC023 e SENSOR-5800-ENM10039190-MARKEM, que são peças de reposição que não se desgastam em função da produção.

Tendo em vista a novel interpretação dada pelo STJ (Embargos de Divergência nº 1.775.781/SP), no sentido de que é possível o creditamento de materiais consumidos ou desgastados gradualmente no processo produtivo, desde que essenciais à sua atividade-fim, este CONSEF tem entendido que os produtos utilizados para tratamento de água e inibição de corrosão na torre de resfriamento são essenciais à produção.

Entretanto, a análise da essencialidade tratada pelo STJ está vinculada à atividade produtiva, não se incluindo produtos utilizados em atividades marginais à produção, tais como tratamento de efluentes e análises laboratoriais de verificação da qualidade ou na manutenção dos equipamentos.

Verifico que o Autuante teve o cuidado de intimar o Autuado a apresentar a utilização de cada produto, que resultou no documento anexado aos autos (fls. 22 e 23), o qual indicou que o produto ANTIESPUMANTE-DREWPLUS NF1065LA-SOLENIS é utilizado somente para tratamento de efluentes.

Tal documento também indicou os percentuais do produto ÁCIDO SULFÚRICO TÉCNICO utilizados para tratamento de efluentes. Analisando a planilha, constato que a autuação relativa a este produto está limitada a estes percentuais, conforme a sua coluna “J”, denominada “% H2SO4 efluente”, variando este percentual entre 1% a 13% das quantidades totais adquiridas.

Os produtos TAMBOR ACIONAMENTO-500X1370MM-112TC023 e SENSOR-5800-ENM10039190-MARKEM são peças de reposição, os quais não entram em contato com os materiais produzidos e, portanto, não se desgastam em função da produção, tanto que só houve uma única aquisição destes produtos em todo o extenso período da fiscalização de 4 (quatro) anos.

O conceito de produto intermediário traz como corolário o seu desgaste ou consumo periódico, o que não se coaduna com uma peça de reposição, a qual pode, em determinados casos, ser enquadrado como ativo permanente, caso tenha valores superiores ao determinado pelas normas contábeis e prolongue a vida útil do equipamento em mais de um exercício, o que não é o caso dos referidos produtos.

Sendo assim, são típicos materiais de uso e consumo.

Neste diapasão, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de forma a julgar PARCIALMENTE SUBSISTENTES as Infrações 01 e 04, nos respectivos valores de R\$ 285.155,56 e R\$ 479.606,65, conforme demonstrado abaixo:

| Data Ocorrência | Infração 01 | Infração 04 |
|-----------------|-------------|-------------|
| 31/01/2019 | 3.672,30 | 7.037,48 |
| 28/02/2019 | 2.824,84 | 5.413,45 |
| 31/03/2019 | 1.129,94 | 2.165,38 |
| 30/04/2019 | 1.129,94 | 2.165,38 |
| 31/05/2019 | 4.802,22 | 9.202,88 |
| 31/07/2019 | 1.412,42 | 2.706,73 |
| 31/08/2019 | 2.259,88 | 4.330,75 |
| 31/10/2019 | 3.389,82 | 6.496,13 |
| 30/11/2019 | 1.412,42 | 2.706,73 |
| 31/12/2019 | 2.525,01 | 4.550,91 |
| 31/01/2020 | 1.694,90 | 3.248,08 |
| 29/02/2020 | 1.834,72 | 2.964,23 |
| 31/03/2020 | 2.259,88 | 4.330,75 |
| 30/04/2020 | 692,88 | 1.327,81 |
| 30/06/2020 | 1.455,10 | 2.788,51 |
| 31/07/2020 | 2.701,27 | 4.165,31 |
| 31/08/2020 | 1.960,83 | 3.331,60 |

| | | |
|--------------------|-------------------|-------------------|
| 31/10/2020 | 747,30 | 1.432,12 |
| 31/12/2020 | 6.271,62 | 9.268,16 |
| 31/01/2021 | 6.046,83 | 8.642,07 |
| 28/02/2021 | 2.160,15 | 3.617,17 |
| 31/03/2021 | 2.813,73 | 5.392,17 |
| 30/04/2021 | 7.863,92 | 15.070,23 |
| 31/05/2021 | 762,07 | 1.119,07 |
| 30/06/2021 | 2.534,10 | 4.856,28 |
| 31/07/2021 | 22.749,64 | 28.929,23 |
| 31/08/2021 | 8.181,55 | 15.678,91 |
| 30/09/2021 | 3.051,90 | 5.848,60 |
| 31/10/2021 | 29.618,53 | 56.760,22 |
| 30/11/2021 | 8.662,56 | 16.600,72 |
| 31/12/2021 | 19.494,11 | 37.652,95 |
| 31/01/2022 | 9.833,96 | 15.627,27 |
| 28/02/2022 | 21.564,37 | 33.886,87 |
| 31/03/2022 | 11.022,45 | 17.321,00 |
| 30/04/2022 | 6.268,25 | 9.850,11 |
| 31/05/2022 | 5.198,36 | 8.168,86 |
| 30/06/2022 | 14.917,24 | 23.441,37 |
| 31/07/2022 | 15.521,57 | 24.391,04 |
| 31/08/2022 | 9.155,37 | 14.387,00 |
| 30/09/2022 | 16.884,13 | 26.532,19 |
| 31/10/2022 | 5.106,83 | 8.025,01 |
| 30/11/2022 | 3.479,49 | 5.467,77 |
| 31/12/2022 | 8.087,16 | 12.708,40 |
| Valor Total | 285.155,56 | 479.606,88 |

A Infração 03 exige 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, nos exercícios de 2019 e 2022.

No exercício de 2019, embora conste na planilha os produtos ADITIVO FILTR BEROL VISCO 388 e PERÓXIDO DE HIDROGÊNIO 60%, o valor da omissão deste último produto não foi contabilizado no valor total da Infração 03 em relação a este exercício, devendo ser desconsiderado.

No tocante ao produto ADITIVO FILTR BEROL VISCO 388, entendo que assiste razão ao Autuado, devendo ser considerado o estoque inicial de 8 (oito) toneladas da conta nº “639466”, pois da análise da nomenclatura das notas fiscais consideradas para o levantamento, resta evidente que ADITIVO DE XANTAÇÃO e BEROL VISCO 388 são o mesmo produto, sendo este o nome comercial daquele, bem como deve ser considerada o volume de 48 (quarenta e oito) toneladas constante da NF-e de entrada nº 184.845, emitida em 2018, mas que restou comprovado que os insumos registrados nessa NF-e ingressaram no estoque do Autuado apenas em janeiro de 2019.

Sendo assim, não restou valor a exigir em relação ao exercício de 2019.

No que se refere ao exercício de 2022, a Decisão recorrida manteve apenas a omissão de entrada de 45,83 (quarenta e cinco inteiros e oitenta e três centésimos) toneladas referentes ao produto CLORATO DE SÓDIO, as quais o Autuado apenas alegou, sem trazer qualquer prova de que a quantidade remanescente decorre de questões sistêmicas, tendo sido consumida apenas em janeiro de 2023.

Não há como acatar tal argumento sem que seja apresentada alguma prova da sua veracidade, sendo assim, entendo parcialmente subsistente a Infração 03 no valor de R\$ 20.301,57, conforme constou na Decisão recorrida em relação ao exercício de 2022.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário,

de forma a julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 507.064,51, conforme demonstrado abaixo:

| Infração | Vlr Auto de Infração | Vlr 3ª JJF | Vlr 2ª CJF | Multa | Resultado |
|--------------------|----------------------|-------------------|-------------------|-------|---------------------------------|
| Infração 01 | 472.675,19 | - | 285.155,56 | 60% | RO Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Infração 02 | 158.281,85 | - | - | ----- | RO Não Provido/Improcedente |
| Infração 03 | 671.351,50 | 140.092,77 | 20.301,57 | 100% | RV Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Infração 04 | 874.665,99 | - | 479.606,88 | 60% | RO Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Valor Total | 2.176.974,53 | 140.092,77 | 785.064,01 | | |

VOTOS DIVERGENTE (Infrações 1 e 4 – Recurso de Ofício) e EM SEPARADO (Infração 3 – Recurso Voluntário)

Concordo com a divergência do i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, eminentemente, em relação ao provimento do Recurso Voluntário, no que diz respeito a infração 03 do Auto de Infração, em tela, dando razão às arguições relativas ao produto *Aditivo Filtr Berol Visco 388*, com isso excluindo a exigência fiscal da data de ocorrência 31/12/2019 no valor histórico de R\$ 278.130,26, em contrário ao entendimento da Decisão recorrida, que tinha mantido a cobrança, por omissão de entrada, em relação a 56 toneladas de *Aditivo Filtr Berol Visco 388* no ano de 2019.

Também acompanho o voto do i. Relator, em relação ao provimento parcial do Recurso Voluntário, no que diz respeito a mesma imputação, em relação a data de ocorrência de 31/12/2022, pois, de fato, a Recorrente, em relação a omissão de entrada de 45,83 toneladas do produto “*Clorato de Sódio*”, sem trazer qualquer prova, diz que a quantidade remanescente decorre de questões sistêmicas. E como bem destacou, o. i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, não há como acatar tal argumento sem que seja apresentada alguma prova da sua veracidade, que, aliás, foi o mesmo entendimento da Decisão recorrida em relação ao ano de 2022.

As demais arguições do recorrente, relativo ao produto “*Aditivo Filtr Berol Visco 388*”, na peça recursal, correspondente ao ano de 2022, vejo que tem o condão de elidir o saldo remanescente mantido na Decisão recorrida, exceto a omissão das 45,83 toneladas do produto “*Clorato de Sódio*”, como acima discorrido.

Logo, acompanho o resultado i. Consº Marcelo Mattedi e Silva em manter da infração 03 apenas o valor de R\$ 20.301,57, conforme quadro abaixo:

| Data Ocorr | Data Vencto | Valor Lançado | Julgado 3ª JJF | Julgado 2ª CJF |
|------------|-------------|---------------|----------------|----------------|
| 31/12/2022 | 09/01/2023 | 393.221,24 | 140.092,77 | 20.301,57 |

Por outro lado, oponho-me ao provimento parcial do Recurso de Ofício, expressado no voto divergente, do i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, relativo ao restabelecimento parcial da infração 01 e da infração 02, que dizem respeito ao uso indevido de crédito fiscal de ICMS, relativo as operações oriundas de outras unidades da Federação e a cobrança, delas decorrente, do ICMS DIFAL, respectivamente, referente aos produtos “*Ácido Sulfúrico Técnico*” e “*Antiespumante-Drewplus Nf1065la-Solenis*”, utilizados, à luz do entendimento do i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, para tratamento de efluentes, etapa marginal à produção; bem como os produtos “*Tambor Acionamento-500x1370mm-112tc023*” e “*Sensor-5800-Enm10039190-Markem*”, à luz do entendimento, também, do i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, como peças de reposição que não se desgastam em função da produção, em que, por tais utilizações, a 3ª JJF não poderia tê-los considerados como produtos intermediários no processo produtivo da Recorrente.

Peço vênica ao demais membros dessa 2ª CJF, para apresentar alguns trechos extraídos do “*Relatório do Voto Condutor da Decisão Recorrida*”, quanto a função de cada um desses itens de produtos no processo produtivo da Recorrente, a BRACEL BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A, que tem como atividade principal “*CNAE 1710900 - Fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel*”, conforme assim fora apresentado nos autos:

- *Ácido Sulfúrico*

“ [...] 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”). (Grifo acrescido)

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**. “ (Grifos acrescidos)

- **Antiespumante Drewplus NF 1065-LA**

“ [...] Antiespumante Drewplus NF 1065-LA, explica [...] são utilizados em outras etapas do processo produtivo, dentre elas, se destacando **seu emprego no processo que envolve a água desmineralizada**. (Grifo acrescido)

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. (Grifo acrescido)

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 prevenir e eliminar 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.[...]”

Postos esses extratos sobre “Ácido Sulfúrico Técnico” e “Antiespumante-Drewplus Nf1065la-Solenis”, que fazem parte integrante do relatório do voto condutor da Decisão recorrida, por si só, sobre suas participações no processo produtivo da Recorrente, a BRACEL BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A, **não me apresenta como um produto tão somente utilizado no tratamento de efluentes**, etapa marginal à produção, como discorre o i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, em seu voto divergente.

- **Sensor-5800-Enm10039190-Markem**

[...] o produto “Sensor 5800 ENM 10039190” da marca Markem. [...] **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**.

[...] 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. (Grifo acrescido)

- **Tambor de Acionamento 500X1370MM 112TC023.**

[...] o produto “Tambor de Acionamento 500X1370MM 112TC023”. [...] **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**.

[...] 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.” (Grifo acrescido)

Postos, também, esses extratos sobre “Tambor Acionamento-500x1370mm-112tc023” e “Sensor-5800-Enm10039190-Markem”, que fazem parte integrante do relatório do voto condutor da decisão de piso, sobre suas participações no processo produtivo da Recorrente, a BRACEL BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A, não me apresenta como peças de reposição que não se desgastam em função da produção, como discorre o i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, em seu voto divergente.

Pois bem! Acompanhando a interpretação da i. Relatora Julgadora da Primeira Instância, vejo tratar-se de materiais intermediários ao processo produtivo da Recorrente.

Como destacado no voto condutor da Decisão de Piso, entendimentos expressados em outras decisões deste CONSEF têm evoluído no sentido de atribuir às indústrias de celulose, em função das peculiaridades de seu processo produtivo, que os elementos químicos e diversos materiais 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, que é o caso objeto das duas infrações, ora em análise.

Aliás, essa minha interpretação de “produtos intermediário”, em relação ao “Ácido Sulfúrico Técnico”, “Antiespumante-Drewplus Nf1065la-Solenis”, “Tambor Acionamento-500x1370mm-112tc023” e “Sensor-5800-Enm10039190-Markem”, no processo de Fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel, ensejando o uso do crédito do ICMS decorrente de suas aquisições, conforme disposto no art. 155, § 2º, I da CF/88, associado com os artigos 19 e 20 do LC 87/96, **converge, então, para decisão recente do STF em que deu provimento aos embargos de divergência em agravo recurso especial nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)**, onde destaco o seguinte trecho, objeto da citada decisão

“revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa”. (Grifo acrescidos)

Os produtos “Ácido Sulfúrico Técnico” e “Antiespumante-Drewplus Nf1065la-Solenis”, revela-se, ao meu sentir, materiais empregados e consumidos no processo de fabricação de celulose, já os produtos “Tambor Acionamento-500x1370mm-112tc023” e “Sensor-5800-Enm10039190-Markem”, materiais consumidos e desgastado gradativamente no processo de fabricação de celulose, que é a atividade principal da Recorrente, a BRACEL BAHIA SPECIALTY CELULOSE S/A.

Assim, não merece qualquer reparo na Decisão de Piso da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou as infrações 01 e 04 improcedente, por unanimidade, objeto do Auto de Infração, em tela. Portanto, o montante do Auto de Infração é conforme o quadro abaixo:

| Infração | Valor do A.I. | Valor 3ª JJF | Valor 2ª CJF | Multa | Resultado |
|--------------------|---------------------|-------------------|------------------|-------|---------------------------------|
| Infração 01 | 472.675,19 | - | - | ----- | RO Não Provido/Improcedente |
| Infração 02 | 158.281,85 | - | - | ----- | RO Não Provido/Improcedente |
| Infração 03 | 671.351,50 | 140.092,77 | 20.301,57 | 100% | RV Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Infração 04 | 874.665,99 | - | - | ----- | RO Não Provido/Improcedente |
| Valor Total | 2.176.974,53 | 140.092,77 | 20.301,57 | | |

VOTOS VENCEDOR (Quanto as infrações 1 e 4 – Recurso de Ofício)

Inicialmente ressalto que concordo com a divergência do i. Consº Marcelo Mattedi e Silva, em relação ao provimento parcial do Recurso Voluntário, quanto a INFRAÇÃO 03, que implicou na redução do débito do valor julgado pela 3ª JJF de R\$ 140.092,77 para R\$ 20.301,57.

INFRAÇÕES 1 e 4.

No que se refere as infrações 1 e 4, discordo em parte do posicionamento do i. Relator Rafael

Benjamin Tomé Arruty e i. Conselheiro João Vicente Costa Neto quanto ao não provimento do Recurso de Ofício.

Inicialmente concordo com o posicionamento de todos os votos quanto a participação das diversas mercadorias no processo produtivo consignados no demonstrativo elaborado pela fiscalização em relação as infrações 1 e 4. Minha discordância se restringe aos produtos ÁCIDO SULFÚRICO TÉCNICO e SENSOR-5800-ENM10039190-MARKEM, conforme passo a apreciar.

Com relação a estas infrações concordo em parte com o voto do i. Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva, conforme apreciado, considerando a interpretação dada pelo STJ (Embargos de Divergência nº 1.775.781/SP), possibilitando o creditamento de materiais consumidos ou desgastados gradualmente no processo produtivo, desde que essenciais à sua atividade-fim, o que foi perquirido pela fiscalização ao intimar o Autuado para descrever a utilização de cada produto, e sua participação em que parte do processo produtivo de fabricação de celulose (fls. 22 e 23).

Neste contexto passo a análise dos produtos objeto da autuação e participação no processo:

ÁCIDO SULFÚRICO TÉCNICO – Conforme demonstrativo apresentado pelo estabelecimento autuado à fl. 23, foi descrito que percentuais entre 1% a 13% das quantidades adquiridas foram “*aplicados no tratamento de efluentes*” no período mensal dos exercícios de 2019 a 2022.

Tomando por exemplo o demonstrativo elaborado pela fiscalização na coluna “J” (“% H₂SO₄”), a exemplo do mês 12/2019, abaixo reproduzido, indica porcentual de 7% utilizado no tratamento de efluentes.

| Dta | NumDoc | CNPJ | UF | Descrição | CFOP | VlBclcms | Aliqlcms | Vllcms | % H ₂ SO ₄ efluente |
|----------|---------|--------------------|----|-------------------------|------|-----------|----------|-----------|---|
| | | | | | | A | B | C=A*B%*D% | |
| 31/12/19 | 240.077 | 00.546.997/0001-80 | SP | ACIDO SULFURICO TECNICO | 2101 | 31.363,50 | 7 | 153,68 | 7,00 |

Portanto, o consumo desse produto nos níveis dos percentuais adquiridos, a fiscalização manteve o crédito fiscal e não exigiu diferença de alíquota em relação aos percentuais empregados no processo produtivo.

A glosa do crédito fiscal e a exigência da diferença de alíquota foi feita em relação aos percentuais do produto adquirido aplicado no tratamento de efluentes, fora do processo produtivo, e não se coaduna com o entendimento manifestado no ED nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9), cujo item III da sua ementa indica que com base nos artigos 20, 21 e 33 da LC nº 87/1996, “*revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo*”.

Como os valores exigidos correspondem aos percentuais dos produtos utilizados no tratamento dos efluentes a serem descartados na natureza (rios), para atender exigências de controle de poluição exigidos por órgãos públicos, não se enquadra na concepção do julgamento do STJ de materiais empregados no processo produtivo, devendo ser mantido a exigência nas infrações 1 e 4.

ANTIESPUMANTE-DREWPLUS NF1065LA-SOLENIS – Conforme descritivo apresentado pelo estabelecimento autuado à fl. 22, indica:

“Utilizado para evitar formação de espuma no efluente enviado para tratamento. A formação de espuma prejudica o tratamento adequado do efluente. Durante esse processo é segregado o logo úmido, subproduto do processo produtivo que posteriormente é vendido”.

Logo, participa da segregação de tratamento de rejeitos que faz parte do processo produtivo, inclusive resultando em subproduto comercializado e deve ser afastada a exigência relativa ao crédito fiscal (infração) e diferença de alíquota (infração 4)

TAMBOR ACIONAMENTO-500X1370MM-112TC023 – Conforme descritivo apresentado pelo sujeito passivo à fl. 23, indica:

“O Tambor é um componente pertencente a uma correia transportadora indispensável ao processo produtivo da celulose. Ele recebe o movimento do motor e é responsável pelo tracionamento e movimento da correia

transportadora. Tal correia transporta cavacos picados do picador de toras da Linha 1 e entrega na peneira de cavacos 1. O tempo médio é de 2 anos. É feita uma avaliação e determinamos a troca do mesmo, podendo variar caso ele apresente maior/menor desgaste que o normal”.

Neste contexto, se desgasta em função da produção tracionando as correias transportadores de insumos utilizados na produção, ou seja, “necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim”, conforme entendimento manifestado no julgamento pelo STJ (EDAgRE nº 1.775.781 – SP), tendo em vista que é desgastado gradativamente.

Ressalto que a PGE/PROFIS no Parecer PGE/2024095045-0 manifestou:

“... Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da ideia do consumo, avançando para possibilidade do crédito diante dum consumo gradativo, além do imediato e integral, e, por fim, da desnecessidade da integração e contato com o produto final”.

Conclusão: Deve ser afastado a exigência relativo à utilização indevida de crédito (infração 1) e difal (infração 4).

SENSOR-5800-ENM10039190-MARKEM - Conforme descritivo de fl. 23:

“Sensor da impressora de fardos da área de secagem e acabamento, utilizado para identificação do produto final. Nos últimos em média um ano e meio são repostos”.

Logo, embora empregado na empresa, não é consumido ou desgastado gradativamente no processo produtivo, sendo utilizado em momento posterior a produção, e não se enquadra na concepção de “materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo” conforme entendimento manifestado n EDAg.RE nº 1.775.781 - SP e Parecer PGE/2024095045-0.

Por tudo que foi exposto, deve ser restabelecido a exigência do ICMS a título de CRÉDITO INDEVIDO (infração 1) e DIFAL (infração 4) relativo aos produtos ÁCIDO SULFÚRICO TÉCNICO e SENSOR-5800-ENM10039190-MARKEM e mantida a decisão recorrida no que se refere ao afastamento da exigência relativa aos produtos ANTIESPUMANTE-DREWPLUS NF1065LA-SOLENIS e TAMBOR ACIONAMENTO-500X1370MM-112TC023, bem como dos demais produtos constantes do levantamento fiscal que na decisão recorrida foi afastado a exigência por entender que participam do processo produtivo, conforme demonstrativo abaixo:

| Data Ocorrência | Infração 01 | Infração 04 |
|-----------------|-------------|-------------|
| 31/12/2019 | 1.395,07 | 2.385,54 |
| 29/02/2020 | 422,30 | 257,50 |
| 31/07/2020 | 774,01 | 471,96 |
| 31/08/2020 | 515,76 | 562,29 |
| 31/12/2020 | 2.105,14 | 1.283,62 |
| 31/01/2021 | 2.254,62 | 1.374,77 |
| 28/02/2021 | 399,84 | 243,80 |
| 31/03/2021 | 590,17 | 1.130,99 |
| 30/04/2021 | 3.614,59 | 6.926,92 |
| 31/05/2021 | 762,07 | 1.119,07 |
| 31/07/2021 | 22.749,64 | 28.929,23 |
| 31/08/2021 | 5.771,59 | 11.060,53 |
| 30/09/2021 | 1.640,63 | 3.144,06 |
| 31/10/2021 | 25.297,13 | 48.478,81 |
| 30/11/2021 | 8.662,56 | 16.600,72 |
| 31/12/2021 | 17.404,89 | 33.649,23 |
| 31/01/2022 | 7.709,22 | 12.288,38 |
| 28/02/2022 | 19.483,73 | 30.617,29 |
| 31/03/2022 | 5.790,43 | 9.099,25 |
| 30/04/2022 | 6.268,25 | 9.850,11 |
| 31/05/2022 | 5.198,36 | 8.168,86 |
| 30/06/2022 | 6.997,93 | 10.996,75 |
| 31/07/2022 | 15.521,57 | 24.391,04 |
| 31/08/2022 | 3.552,71 | 5.582,83 |
| 30/09/2022 | 12.400,00 | 19.485,71 |

| | | |
|--------------------|-------------------|-------------------|
| 31/10/2022 | 956,08 | 1.502,41 |
| 30/11/2022 | 3.479,49 | 5.467,77 |
| 31/12/2022 | 3.093,62 | 4.861,40 |
| Valor Total | 184.811,40 | 299.930,85 |

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário, de forma a julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 505.043,82, conforme demonstrado abaixo:

| Infração | Valor do A.I. | Valor 3ª JF | Valor 2ª CJF | Multa | Resultado |
|--------------------|----------------------|--------------------|---------------------|--------------|---------------------------------|
| Infração 01 | 472.675,19 | - | 184.811,40 | 60% | RO Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Infração 02 | 158.281,85 | - | 0,00 | ----- | RO Não Provido/Improcedente |
| Infração 03 | 671.351,50 | 140.092,77 | 20.301,57 | 100% | RV Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Infração 04 | 874.665,99 | - | 299.930,85 | 60% | RO Parc. Provido/Proc. Em Parte |
| Valor Total | 2.176.974,53 | 140.092,77 | 505.043,82 | | |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente, para efetuar o pagamento do imposto, no valor total de **R\$ 505.043,82**, acrescido da multa 60% sobre R\$ 484.742,25 e de 100% sobre R\$ 20.301,57, prevista no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Recurso de Ofício (Infrações 1 e 4)

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE - Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty e João Vicente Costa Neto.

Recurso Voluntário (Infração 3)

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, João Vicente Costa Neto*, Igor Lucas Gouveia Baptista e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO - Conselheiro: Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR
(Infrações 1 e 4)

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 1, 3 e 4)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTOS DISCORDANTE (Infrações 1 e 4)
e VENCEDOR (Infração 3)

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTOS DIVERGENTE (Infrações 1 e 4)
e EM SEPARADO (Infração 3)

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS