

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.835/15/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000228637-43  
Impugnação: 40.010136757-37  
Impugnante: Air Liquide Brasil Ltda.  
IE: 263240888.03-47  
Proc. S. Passivo: Luiz Carlos Junqueira Franco Filho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatou-se que a Autuada deixou de estornar os créditos do ICMS provenientes da aquisição de energia elétrica consumida na produção de gases, proporcionalmente às perdas ocorridas no processo (gases ventados perdidos). Infração caracterizada nos termos do art. 71, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para estornar apenas os créditos da energia elétrica efetivamente utilizada na produção do gás oxigênio ventado, de acordo com o critério de rateio de custos denominado “Oxigênio Gás Equivalente” (OGE). Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/09 a 31/08/09, de recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica – VFA, decorrente de falta de estorno do imposto creditado, referente à aquisição de energia elétrica consumida na produção, proporcionalmente às perdas de produto acabado (gases ventados), conforme demonstrado no Anexo 1 (Quadro Resumo das Exigências Fiscais).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 164/187, acompanhada dos documentos de fls. 188/279, onde alega, resumidamente, que:

- os fatos geradores ocorridos durante todo o período autuado estariam decaídos, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, posto que ocorridos mais de cinco anos antes da notificação da lavratura do Auto de Infração;

- como preliminar, que a produção de Gás Oxigênio (GOX LP) não requer consumo adicional de energia elétrica além daquele necessário à produção de gases líquidos, sendo que estes últimos possuem maior valor agregado e representam o real propósito econômico da empresa;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o cálculo das glosas de crédito, efetuado pela Fiscalização, não leva em consideração os critérios de rateio de custo de produção de cada espécie de gás obtido, critérios estes que já foram ratificados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e também analisados e reconhecidos por este CC/MG ao julgar o PTA nº 01.000165167-78;

- o GOX LP é um produto de valor residual, obtido de forma inerente à geração de gases em estado líquido, sendo estes últimos muito mais valiosos e cuja produção e comercialização representam o cerne de suas atividades empresariais. Faz um paralelo com o papel exercido pela areia, a qual é devolvida ao solo na atividade de exploração do ouro por não se mostrar viável economicamente;

- parte da produção do GOX LP tratada como perda pela Fiscalização, na verdade, é reaproveitada no processo produtivo para realização de análises técnicas e medidas de controle de qualidades necessárias à comercialização dos gases em estado líquido, sendo liberada para a atmosfera apenas posteriormente;

- a exigência conjunta de multa de revalidação e multa isolada implica punir o mesmo fato em duplicidade, o que é vedado pelo direito brasileiro;

- é necessária a realização de perícia técnica e contábil com fim específico de responder dois quesitos que apresenta às fls. 185, relacionados com a utilização do GOX LP em testes de qualidade e com a existência ou não de consumo de energia elétrica em decorrência da produção de GOX LP.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 214 dos autos.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 283/285, o qual vem acompanhado dos documentos de fls. 286/303.

Foram recalculados os estornos de ICMS tomando como base o rateio do custo de produção por espécie de gás produzido, chamado de “Oxigênio Gás Equivalente” (OGE), método que foi validado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT e já reconhecido como válido pelo CC/MG.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 308/316, reiterando os termos de sua defesa em relação à parcela remanescente do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 320/338, refuta as demais alegações da Defesa e especifica a metodologia utilizada em sua reformulação.

Argumenta que:

- no que tange à alegação de decadência, como o imposto devido não foi lançado em razão de apropriação indevida de créditos, utiliza-se o prazo decadencial do art. 173, inciso I em detrimento daquele previsto no art. 150, § 4º, ambos do CTN;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- realizou a reformulação do crédito tributário de acordo com o critério OGE, considerando os valores informados pela Impugnante na planilha “dados – Fortal – Rev3” do Anexo 7 (DVD-RW de fls. 162) e também as tabelas de conversão para base OGE apresentadas no Anexo 13 (fls. 298/302);

- não considerou em sua reformulação, o documento apresentado pela Impugnante às fls. 226 (doc. 06), denominado “Cálculo do valor a estornar realizado pela Air Liquide”, em razão de tal planilha estar consolidada por ano, sendo que a apuração do ICMS é mensal, e também por apresentar erros em sua elaboração, os quais estão exemplificados às fls. 327. Salienta, ainda, que não excluiu o chamado “GOX LP ventilado processo”, representado pela diferença entre a penúltima e a última coluna da citada tabela, tendo em vista que, ao contrário do que afirma a Impugnante, trata-se de gás ventilado para atmosfera, representando perda de produto acabado e não produto reinserido no processo produtivo;

- a planta de Fortaleza de Minas produz GOX LP em razão da sua definição técnica e não por acaso, independente de sua vontade, como afirma a Impugnante em sua defesa. Por essa razão, o fato de considerar a produção de GOX LP “menos lucrativa” não é fator determinante para descaracterizar as exigências fiscais;

- não há como comparar o processo de separação do ouro com o processo de separação de gases industriais. A areia retirada da mineração não é produto acabado, ao passo que o GOX LP ventado para a atmosfera pela Impugnante é produto acabado e em condições de ser comercializado;

- o GOX LP não pode ser obtido diretamente do ar, sendo necessário consumir energia elétrica na produção de oxigênio líquido e, posteriormente, vaporizá-lo (consumindo mais energia elétrica) para que ele seja fornecido ao cliente na condição de oxigênio gasoso, inclusive utilizando equipamento da planta, qual seja, o Vaporizador Auxiliar de Oxigênio (E04B). Conclui que o argumento de que a obtenção do GOX LP não exige consumo de energia elétrica adicional não tem qualquer fundamento;

- a afirmação de que parte do GOX LP ventado, denominado “GOX LP Ventado Processo”, é reintroduzido no processo industrial para a realização de testes de qualidade não faz qualquer sentido, pois quando o gás é ventado para a atmosfera, se mistura imediatamente com o ar, não havendo como recuperá-lo e reintroduzi-lo no processo produtivo;

- o relatório do INT mostra que o “vent” de gás serve “para manter o balanço de massa do processo” e ocorre quando há baixo consumo do cliente ou, ainda, quando se atinge o limite da capacidade de estocagem, mas em nenhuma hipótese para reintrodução no processo produtivo;

- todos os gases produzidos passam por testes de qualidade, mas, se houver direcionamento de GOX LP para testes de qualidade, trata-se de produto que não passou pela etapa de medição do gás que é liberado para atmosfera, não constando das colunas “Q” e “R” da planilha do Anexo 7 (DVD-RW de fls. 162), as quais contêm exclusivamente o gás que passou pela válvula de liberação, o qual, reitera, não é recuperável;

- a definição de “GOX LP Vent Processo” está descrita na planilha “dados – Fortal\_ revisão comentada” apresentada pela Contribuinte (Anexo 10.2 – fls. 131/159), e não corresponde àquela utilizada em sua peça de defesa;

- a Fiscalização estornou apenas o crédito de ICMS proporcional ao GOX LP ventilado para a atmosfera, sendo irrelevante apurar quantidades de gases porventura reinseridas no processo produtivo (não ventadas) ou identificar se o motivo da liberação do gás foi baixo consumo do cliente ou falta de capacidade de estocagem;

- as multas de revalidação e isolada foram exigidas na forma prevista na legislação tributária estadual, de acordo com a natureza da infração cometida, não se configurando as alegadas ilegalidades em sua aplicação;

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

#### **Do despacho da Assessoria do CC/MG**

Em 22/01/15, a Impugnante apresentou o Requerimento de fls. 341/342, acompanhado do documento de fls. 343, por meio dos quais informa que contratou um novo laudo junto ao INT para esclarecimento da questão das perdas de oxigênio gasoso (GOX LP), mas que, por excesso de trabalho no âmbito do órgão contratado, tal laudo seria elaborado apenas em março de 2015.

Por essa razão, solicita o adiamento do julgamento de sua impugnação até a conclusão do laudo.

A Assessoria do CC/MG, em Despacho de fls. 344/345, ressalta a sua vinculação aos prazos estipulados pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 e a impossibilidade legal de postergar a elaboração do parecer de mérito, razão pela qual indefere o pedido da Impugnante.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 347/365, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 283/285.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Lançamento**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração (AI), em razão de vícios no lançamento.

Razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza

das infrações, e encontram-se legalmente embasadas as infrações cometidas e as penalidades aplicadas. Todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade do lançamento, previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Dec. nº 44747/08, foram observados.

Portanto, indefere-se a preliminar arguida.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Autuada requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos arrolados às fls. 185, com o intuito de comprovar a utilização do GOX LP em testes de qualidade e também a inexistência de consumo adicional de energia elétrica em decorrência da produção de GOX LP.

Entretanto, a perícia solicitada mostra-se desnecessária, uma vez que as informações e os documentos contidos nos autos são suficientes para o deslinde da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito do presente lançamento.

Assim, deve ser indeferido o pedido de perícia com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

### **Do Mérito**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo a todo o período autuado, qual seja, 01/01/09 a 31/08/09, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

O referido dispositivo legal disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a fazenda pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem o prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto, posto que a Autuada nem chegou a efetuar o lançamento do tributo devido, na medida em que aproveitou indevidamente créditos pela entrada de energia elétrica. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do

tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos n<sup>os</sup> 3.742/11/CE, 20.425/11/1<sup>a</sup>, 20.290/13/2<sup>a</sup> e 21.275/14/3<sup>a</sup>.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando-se em 31/12/2014. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 26/08/14 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 29/08/14 (fls. 05), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2009.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/09 a 31/08/09, de recolhimento a menor de ICMS decorrente de falta de estorno do imposto creditado na aquisição de energia elétrica consumida na produção, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica – VFA, proporcionalmente às perdas de produto acabado (gases ventados), conforme demonstrado no Anexo 1 (fls. 18/19).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75.

Inicialmente, por se tratar de um modelo de produção bastante especializado, far-se-á uma explanação sobre o processo produtivo da Autuada, de forma a facilitar o entendimento do contexto em que se deu a autuação.

As informações foram retiradas do Relatório Técnico n<sup>o</sup> 037/2011, elaborado pelo INT e inserido nos autos às fls. 31/82.

A Impugnante dedica-se à fabricação de gases industriais, a saber, oxigênio, nitrogênio e argônio, os dois primeiros nos estados líquido e gasoso, e o argônio apenas no estado líquido.

O processo produtivo do oxigênio nos estados líquido e gasoso pode ser descrito da seguinte forma:

1) O ar atmosférico tratado é captado por um compressor e enviado para o pré-resfriador a uma pressão de 4,7 bar, temperatura de 45 °C e vazão de até 49.000 Nm<sup>3</sup>/h. Depois de resfriado, o ar a essa mesma pressão e 14 °C de temperatura é enviado para os pré-purificadores onde são removidos os contaminantes vapor de água, dióxido de carbono e alguns hidrocarbonetos. Posteriormente o ar é enviado para o Trocador de Calor Principal (E01) onde sua temperatura é reduzida para -174 °C antes de entrar na coluna de média pressão, passando primeiro pelo vaporizador auxiliar de oxigênio. Uma parte do ar (em torno de 4.500 Nm<sup>3</sup>/h) é retirada do meio do trocador de calor principal e enviada para a coluna de baixa pressão, passando por uma turbina de expansão de ar;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) Na coluna de média pressão, o ar com 4,5 bar de pressão e -174 °C, na forma de vapor, é destilado em contra fluxo com o líquido descendente, condensando e acumulando-se no fundo com aproximadamente 40% de concentração de oxigênio – Líquido Rico (LR) – e, posteriormente, enviado por diferença de pressão para a coluna de baixa pressão. Uma parte do líquido rico é enviada para o condensador de argônio cru;

3) No topo da coluna de média pressão, o nitrogênio gasoso é condensado no vaporizador principal de oxigênio e, então, enviado como refluxo para as colunas de média e baixa pressão, passando pelo sub-resfriador. Na coluna de baixa pressão, com 0,45 bar de pressão, ocorre a destilação final do ar, sendo o oxigênio líquido – com pureza de até 99,99% - retirado do fundo e enviado para o vaporizador auxiliar de oxigênio e o nitrogênio gasoso – com pureza de até 99,999% (NGBP) – retirado pelo topo e enviado para o trocador de calor principal e, posteriormente, para o compressor de nitrogênio. Também do topo da coluna de baixa pressão é retirado o Nitrogênio Waste (WN2), que é enviado para o trocador de calor principal, para os vasos pré-purificadores para regeneração dos leitos e também para a torre de refrigeração.

4) Da coluna de baixa pressão é retirada uma parte de vapor de oxigênio rico em argônio para as colunas K10-1 e K10-2. Nessas duas colunas, o oxigênio é condensado pelo líquido descendente em contra fluxo vindo do condensador de argônio e bombeado pela bomba. O gás que sai do condensador de argônio cru, rico em argônio e contaminado com nitrogênio, é enviado para a coluna de purificação de argônio, passando antes pelo trocador de calor. Na coluna de argônio puro, o argônio é condensado e enviado para o tanque de estocagem e o nitrogênio na forma gasosa ventado para a atmosfera;

5) O oxigênio líquido retirado do fundo da coluna de baixa pressão passa pelo vaporizador auxiliar de oxigênio, onde uma parte é vaporizada, trocando calor com a corrente de ar recebida do trocador principal e, posteriormente, para o gasoduto do cliente a uma pressão de 0,88 bar. **Quando o cliente não está consumindo o oxigênio, este é desviado para a Torre de Descarga (F08), ou seja, é ventado para a atmosfera (fls. 57).** O oxigênio líquido que sai do vaporizador é bombeado pela bomba para o tanque de estocagem ou para o tanque principal;

*OBS: Note-se que a perda ocorre em decorrência de baixo consumo do cliente. Se houvesse consumo de todo o produto pelo cliente do gasoduto (MSF), não haveria perdas a serem ventadas.*

6) Para manter o gasoduto de oxigênio durante a indisponibilidade da planta, o oxigênio líquido do tanque de estocagem é bombeado pela bomba P-42 para o Tanque de “back up” de Oxigênio (B42). O oxigênio é enviado do tanque, a uma pressão de 22 bar pela linha de oxigênio lasal, aos vaporizadores atmosféricos e destes vaporizadores é enviado para o gasoduto de oxigênio de média e baixa pressão, de forma a manter o fornecimento do cliente;

Opta-se por não adentrar nos detalhes dos processos produtivos do nitrogênio e do argônio, na medida em que os estornos de crédito de energia elétrica do feito estão relacionados exclusivamente com o oxigênio gasoso.

Aduz a Contribuinte que as glosas de crédito efetuadas pela Fiscalização não levaram em consideração os critérios de rateio de custo de produção de cada espécie de gás obtido em seu processo produtivo, critérios estes que já foram ratificados pelo INT e também analisados e reconhecidos como válidos pelo CC/MG.

A Fiscalização acatou o método de rateio do custo da energia elétrica apresentado pela Impugnante e realizou a reformulação do crédito tributário (283/285). No entanto, como se verá, por divergências em relação à quantificação da parcela dos gases produzidos ventados para atmosfera, a Fiscalização efetivou um estorno menor do que aquele proposto pela Impugnante na planilha denominada “Cálculo do Valor a Estornar Realizado pela Air Liquide” (doc. 06 – fls. 226).

Diante da divergência entre a alteração das exigências proposta pela Contribuinte e aquela procedida pela Fiscalização, tem-se a seguir, uma rápida abordagem dos critérios utilizados na citada reformulação.

No processo produtivo da Autuada, o oxigênio, o nitrogênio e o argônio são obtidos a partir de uma mesma linha de produção, de forma contínua e simultânea, não sendo possível individualizar precisamente os custos envolvidos na produção de cada unidade dos produtos finais, especialmente porque, ao final de um processo produtivo único, são obtidos diferentes gases em diferentes estados físicos (gasoso e líquido).

Ao longo do processo produtivo, os equipamentos industriais da Impugnante não permitem um controle preciso das quantidades e, conseqüentemente, dos custos do principal insumo adquirido pela Impugnante e empregado neste processo produtivo, que é a energia elétrica. Isso porque, conforme mencionado, o referido processo é contínuo e simultâneo.

Contudo, em virtude das diferentes temperaturas em que são obtidos o nitrogênio e o oxigênio gasosos, assim como o oxigênio, nitrogênio e argônio líquidos, quanto mais baixa a temperatura para que ocorra a separação das moléculas e a liquefação, maior a quantidade de energia elétrica despendida.

Essa variação de consumo de energia elétrica segundo o tipo de produto que está sendo produzido está evidenciada no Relatório Técnico nº 037/2011 do INT (fls. 31/82), especialmente no parágrafo 72 (fls. 74), que demonstra que alguns aparelhos/equipamentos são utilizados na produção de todos os gases, mas que outros são utilizados apenas na produção de um deles.

Por essa razão, para realizar o rateio de custos entre os produtos produzidos, a Impugnante utiliza-se de uma taxa de equivalência denominada Oxigênio Gás Equivalente (OGE), sistemática que é fruto de estudos em seu processo produtivo e que foi chancelada pelo próprio INT no citado Relatório Técnico.

OGE pode ser definido como *“a quantidade de energia elétrica que é necessária para a produção de 1 Nm<sup>3</sup> (um normal metro cúbico) de gás/líquido”*. Saliente-se que Nm<sup>3</sup> é uma medida padrão de vazão de gases que significa: *“1m<sup>3</sup> de gás à pressão de 1 atm., com 0% de umidade e 0° C de temperatura”*.

Inicialmente, a Fiscalização adotara, para calcular os créditos de ICMS a serem estornados, o critério do rateio simples, de acordo com as quantidades



produzidas, desconsiderando a natureza diversa de cada um dos gases e líquidos produzidos.

Entendendo que a Impugnante tinha razão quanto à adoção do critério de rateio que considere as diferentes necessidades de energia elétrica ao longo do processo produtivo, utilizando para isso o indicador OGE, a Fiscalização, como já relatado, promoveu a reformulação do crédito tributário.

A Impugnante apresentou planilha “Cálculo do valor a estornar realizado pela Air Liquide” (doc. 06 – fls. 226) para demonstrar o estorno que entendia devido, caso o critério adotado fosse o OGE. No entanto, esse documento não foi utilizado pela Fiscalização em razão de ter sido consolidado por ano, ao passo que a apuração do ICMS é mensal e também por apresentar erros em seu cálculo, apresentando valores que não correspondem às fórmulas contidas na planilha. Apresenta um exemplo desse erro às fls. 327.

Além disso, analisando as exclusões realizadas no crédito tributário em confronto com aquelas propostas pela Autuada na planilha supracitada, vê-se que a Fiscalização manteve as exigências referentes ao estorno do chamado “GOX LP ventilado processo”, representado pela diferença entre a penúltima e a última coluna da citada tabela (identificadas pelo número “4”), tendo em vista que, ao contrário do que afirma a Impugnante, trata-se de gás ventilado para atmosfera, representando perda de produto acabado e não produto reinserido no processo produtivo, o que melhor se verá adiante, na análise do crédito tributário remanescente.

O Anexo 2 – “Apuração do ICMS a estornar referente a perda de GOX LP” (fls. 20/21) e o Anexo 3 – “Levantamento Diário de Produção e da Perda do GOX LP, por amostragem” (fls. 22/26) contêm a consolidação e o detalhamento dos dados apresentados pela Contribuinte na planilha “dados – Fortal – Rev 3.xlsx”, incluída no Anexo 7 (DVD-RW de fls. 162). Tal planilha foi a base para a reformulação do crédito tributário efetuada.

A seguir, tem-se a análise das demais questões de mérito.

A Impugnante afirma em sua defesa que a produção de oxigênio gasoso não requer consumo adicional de energia elétrica além daquele necessário à produção de gases líquidos.

Aduz, ainda, que sua planta industrial destina-se efetivamente à produção de oxigênio, nitrogênio e argônio em estados líquidos, os quais representam o real propósito econômico da empresa, visto que são produtos com maior valor de mercado, que justificam a implantação de uma planta de separação de gases. Chega a afirmar que o GOX LP seria um produto de natureza residual.

No entanto, razão não lhe assiste.

Os argumentos da Impugnante não condizem com o processo produtivo de sua planta, o qual se encontra pormenorizadamente detalhado ao longo do Auto de Infração.

Como informa a própria Impugnante em sua peça de defesa, a fabricação do GOX LP faz parte do seu objeto social (fls. 178) e a planta de Fortaleza de Minas foi concebida para produzir esse produto:

A este respeito, deve-se primeiramente levar em consideração que a AIR LIQUIDE BRASIL LTDA tem por objeto social, dentre outros, a “fabricação (...) de todos os gases do ar, gases raros e outros, em seus estados líquidos e gasosos (...) para fins industriais, medicinais e científicos, inclusive misturas de gases saneantes e domissanitários, e a purificação dos mesmos;

O parágrafo 13 do Relatório Técnico INT nº 037/2011 (fls. 38) descreve o processo de vaporização para transformar o oxigênio líquido (LOX) em oxigênio gasoso (GOX LP), que será fornecido ao cliente através do gasoduto:

13. (...) e um Vaporizador Auxiliar de Oxigênio (E04B) do tipo banho cuja função é vaporizar o oxigênio líquido vindo da coluna de baixa pressão (K02) para o gasoduto do cliente, trocando calor com a corrente de ar recebida do trocador principal (E01). Quando o cliente não está consumindo o oxigênio, este é desviado para a torre de descarga (F08).

O Contrato de Fornecimento dos Gases Industriais que Especifica (Oxigênio e Nitrogênio), às fls. fls. 91/130, celebrado entre a Autuada e a empresa Mineração Serra da Fortaleza Ltda. (hoje Votorantim Metais S/A), seu principal cliente da planta de Fortaleza de Minas, mostra que não se sustenta a alegação de que não haveria propósito econômico na exploração do oxigênio gasoso.

A cláusula 11 (fls. 100) lista os produtos fornecidos pela Autuada à empresa MSF. Da simples observação dos itens 11.1.1 e 11.1.2, vê-se que os produtos fornecidos ao cliente são exclusivamente gasosos (oxigênio e nitrogênio), sendo que o oxigênio gasoso representa mais de 85% (oitenta e cinco por cento) do total.

A MSF, ainda que adquirindo somente produtos gasosos, é um cliente com tal relevância para a atividade comercial da Autuada, que justificou a implantação de uma unidade produtiva voltada para atender sua demanda, em área contígua ao seu empreendimento, em terreno por ela própria locado.

Importante salientar que esse terreno fica na zona rural do pequeno município de Fortaleza de Minas, situado no interior de Minas Gerais, distante de grandes centros consumidores de gases, o que reforça a importância da MSF enquanto cliente.

Vê-se, portanto, que, ao contrário do alegado, a implantação da planta industrial de Fortaleza de Minas se justificou por meio de um cliente que consome apenas produtos gasosos, realidade que se mostra incompatível com o argumento de que o GOX LP seria um produto meramente residual, que não integra o propósito econômico da Autuada.

Quanto à alegação de inexistência de consumo adicional de energia elétrica na produção de GOX LP, trata-se de fato inquestionável que a destilação e o fracionamento do ar atmosférico nos seus gases componentes requer consumo de

energia elétrica durante todo o processo produtivo. Tal consumo está pormenorizadamente detalhado no Relatório Técnico INT nº 037/2011.

Os consumos individuais de cada um dos equipamentos que compõem a planta de Fortaleza de Minas estão descritos às fls. 68/74, ao passo que a utilização ou não de cada um desses equipamentos na produção de oxigênio, nitrogênio e argônio está demonstrada na tabela de fls. 74/75.

O oxigênio líquido é resultado de um processo industrial, no qual se utiliza equipamentos que consomem grandes quantidades de energia elétrica. O oxigênio gasoso é obtido durante o processo de destilação do ar atmosférico, num estágio (temperatura) anterior ao oxigênio líquido e também através da vaporização de parte do oxigênio líquido já produzido. A vaporização ocorre no Vaporizador Auxiliar do Oxigênio (E04B), sendo o oxigênio gasoso produzido direcionado para o gasoduto do cliente.

O GOX LP não pode ser encontrado livremente na atmosfera. Para se obter o oxigênio gasoso é necessário captar o ar atmosférico e submetê-lo a todo o processo industrial de destilação e fracionamento de seus gases componentes, com larga utilização de energia elétrica. Além disso, parte do oxigênio gasoso vendido à MSF se originou de um processo de vaporização do oxigênio líquido contido no Tanque de “back up” de Oxigênio B42 (fls. 49), consumindo novamente energia elétrica para tal.

Importante lembrar que a Impugnante afirma, às fls. 172, que *“o referido relatório técnico validou o critério de rateio adotado pela empresa na apuração do custo de produção dos gases que fabrica, o denominado OGE (Oxigênio Gás Equivalente), que está baseado na quantidade de energia elétrica necessária para a produção de cada gás/líquido”*.

A taxa de conversão utilizada para se determinar o consumo de energia elétrica na produção de cada um dos gases consta da planilha de fls. 174, sendo de 0,76 para o oxigênio gasoso e de 1,616 para o oxigênio líquido.

Analisando o Anexo 3 – Levantamento Diário da Produção de Gases e da Perda de GOX LP, por Amostragem (fls. 22/26), especificamente nas colunas “Total Produzido – GOX LP” e “Total Produzido – LIN/ LOX/ LAR/ GOX”, vê-se que entre 30,66% (junho de 2014) e 53,90% (maio de 2012) da produção total da planta em toneladas de gás foi representada por oxigênio gasoso – parte foi consumida e parte foi ventada. Saliente-se que o resultado prevalente mensal situa-se entre 40% e 50% de oxigênio gasoso em relação ao total de gases produzidos.

No âmbito da planilha “dados – Fortal” (Anexo 6 – DVD-RW de fls. 162), o confronto da coluna “produção (ton) - GOX LP” com as colunas “consumo externo (ton) - GOX LP”, “consumo interno (ton) - vent processo GOX LP (ton)” e “consumo interno (ton) - vent baixo consumo GOX LP (ton)” demonstra que a maior parte da produção de oxigênio gasoso é destinada ao consumo da MSF e a parcela remanescente corresponde ao gás acabado ventado por falta de capacidade de armazenamento e em razão da redução temporária na demanda do cliente.

A Impugnante chega a afirmar que produz GOX LP independentemente de sua vontade, quase como se esse produto fosse um resíduo indesejável de seu processo

produtivo, em clara contrariedade à realidade exposta nos autos, visto que existem equipamentos específicos em sua linha de produção para a vaporização do oxigênio líquido, como os Vaporizadores Atmosféricos de Oxigênio (E41) – fls. 48, além de um tanque de armazenamento denominado Tanque de “back up” de Oxigênio (B42) – fls. 49, o qual armazena oxigênio líquido destinado à vaporização para fornecimento ao cliente MSF na forma de oxigênio gasoso, por meio do gasoduto, nos momentos em que a produção regular da planta não seja suficiente para atender à demanda.

Ademais, reiterando, o oxigênio gasoso é o principal produto comercializado com o cliente MSF, não se mostrando razoável e condizente com a realidade afirmar que se trata de resíduo ou que a planta não se destina também à produção desse produto. Todo o aparato de provas contidas nos autos demonstra o contrário.

Saliente-se, ainda, que a Impugnante, ao descrever seu processo produtivo no âmbito de sua peça de defesa, afirma às fls. 173, que os produtos por ela produzidos são: oxigênio e nitrogênio, em seu estado gasoso, e nitrogênio, oxigênio e argônio líquidos.

Dessa forma, o fato de considerar a produção do GOX LP “menos lucrativa” é irrelevante para o deslinde do feito. A informação que tem relevância no plano tributário é que o GOX LP é um produto acabado, que consumiu energia elétrica em sua produção e que foi parcialmente ventado para a atmosfera em razão de ausência de demanda, atraindo a aplicação do art. 71, inciso V do RICMS/02, que exige o estorno do crédito nessa hipótese:

**Art. 71.** O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

Com base no exposto, não há como coadunar com o argumento da Impugnante de que uma mercadoria que chega a representar mais da metade da produção total da planta e é comercializada regularmente com seu principal cliente via gasoduto, não possua propósito econômico, ou seja apenas um resíduo de produção.

Assim, afasta-se o argumento de que o GOX LP não integraria o propósito econômico da Autuada, sendo apenas um produto de natureza residual. Além disso, resta inequívoco o fato de que sua produção demanda consumo de energia elétrica, nas quantidades especificadas no método OGE, o que afasta o argumento de ausência de consumo adicional de energia elétrica em sua produção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante traça um paralelo entre a produção de gases industriais e a mineração do ouro, na tentativa de sustentar a alegação de que o GOX LP não seria um produto acabado, não ensejando estorno de crédito sua liberação para atmosfera.

No entanto, trata-se de comparação sem razão de ser. Não há paralelo plausível entre o processo de separação do ouro da areia do solo com o processo de separação de um gás do ar atmosférico.

A areia (assim como os demais componentes do solo), retirada no processo de mineração do ouro, é produto encontrado livremente na natureza, que não sofreu qualquer mudança em suas características físico-químicas e que simplesmente está alocado no solo pela ação do tempo. Por outro lado, o GOX LP é um produto industrial acabado, resultante de um processo de transformação das características físico-químicas do ar atmosférico mediante compressão, resfriamento e destilação, com vultosa utilização de energia elétrica, conforme demonstrado no Relatório Técnico nº 037/2011.

São duas situações completamente distintas do ponto de vista técnico e, especialmente, no que interessa ao presente feito, do tratamento tributário, não se mostrando aptas a ensejar alterações no crédito tributário.

A legislação mineira é clara ao prever no já transcrito art. 71, inciso V do RICMS/02 a necessidade do estorno do crédito do ICMS em relação aos produtos, ou outros deles decorrentes, que deixam de realizar operação posterior de circulação em face de perdas, restando correto o procedimento adotado pela Fiscalização.

Aduz a Impugnante que, do GOX LP considerado pela Fiscalização como ventado para atmosfera, parte, que ela denomina como “GOX LP Ventado Processo”, seria reaproveitada no processo produtivo para realização de análises técnicas e medidas de controle, sendo apenas posteriormente liberada para a atmosfera, e a outra parcela, chamada de “GOX LP Ventado Baixo Consumo”, refere-se à oscilação na demanda do Cliente MSF. Como é economicamente inviável estocar todo o GOX LP produzido, no segundo caso, a parte excedente é ventada para a atmosfera.

Importante salientar que a alegação de que o “GOX LP Ventado Processo” é reaproveitado no processo produtivo não encontra amparo na descrição do sistema operacional da empresa, contida no Relatório Técnico INT nº 037/2011.

Restringe-se a Impugnante, no aditamento à impugnação, a citar o parágrafo 13 do Relatório Técnico do INT (fls. 38) como fundamento para provar a suposta ocorrência de reinserção de oxigênio gasoso ventado no processo produtivo.

Tal parágrafo 13 destaca que a função do Trocador de Calor Principal (E01) é resfriar o ar que entra na coluna de média pressão até atingir a temperatura de -174 °C, por meio de troca de calor com os gases frios que provêm da coluna de baixa pressão, dentre eles, o Oxigênio Gasoso de Baixa Pressão (OGBP).

Todo esse processo de troca de calor acontece no âmbito do ciclo de destilação dos gases, em um ambiente fechado, denominado “Cold Box” (Caixa Fria), sem qualquer contato com o ambiente externo. Neste momento, não ocorre ventilação de gás acabado para a atmosfera. Trata-se apenas de fluxos contrários de gases que

trocam calor entre si, internamente ao processo produtivo, não ocorrendo qualquer perda de gases durante esse processo, que é puramente térmico.

Quando há necessidade de ventilar o oxigênio gasoso, a descrição do processo produtivo afirma textualmente que este é desviado para a Torre de Descarga (F08) para ser ventado para a atmosfera, conforme descrito no referido parágrafo 13 citado anteriormente:

Fls. 38 - 13. (...) e um Vaporizador Auxiliar de Oxigênio (E04B) do tipo banho cuja função é vaporizar o oxigênio líquido vindo da coluna de baixa pressão (K02) para o gasoduto do cliente, trocando calor com a corrente de ar recebida do trocador principal (E01). **Quando o cliente não está consumindo o oxigênio, este é desviado para a torre de descarga (F08).**

(Grifos acrescidos).

Como se observa, a Torre de Descarga é o local onde o oxigênio gasoso é liberado para a atmosfera. Quando ocorre a liberação, de forma concomitante é feita a medição da quantidade de gás ventilada por meio de medidores, sendo os valores apurados aqueles constantes da planilha “dados – Fortal – Rev3” do Anexo 7 (DVD-RW de fls. 162), identificados nas colunas “Vent Processo – GOX LP” e “Vent Baixo Consumo GOX LP”.

A autuação baseia-se exatamente nesses dados obtidos dos medidores que mostram a quantidade de oxigênio gasoso ventilado, dados que, como dito, constam do Anexo 7. Tal anexo contém todas as informações sobre a produção, o consumo pelo cliente e as eventuais perdas do GOX LP ventilado.

Frise-se, por relevância para o deslinde da questão, que o GOX LP a ser ventilado é encaminhado para a Torre de Descarga, onde é liberado para a atmosfera, não ocorrendo liberação de gases acabados em outro ponto da produção.

Portanto, forçoso concluir que, se existe produto que é reinserido no processo produtivo da Autuada ou que é utilizado para realizar testes de qualidade, controle de pressão dos equipamentos ou limpeza, esse gás não passou pelos medidores de gases ventilados e a sua utilização não foi objeto da autuação.

Como já dito, após liberar-se o oxigênio gasoso para a atmosfera, ele imediatamente volta a se misturar com o ar atmosférico, não havendo qualquer possibilidade lógica de que, após esse evento, ele volte a ser utilizado no processo produtivo da Autuada.

Não restam dúvidas de que existe perda de produto acabado no estabelecimento da Autuada, fato que está claro no Relatório do INT e que a Autuada admite às fls. 313, em seu Aditamento à Impugnação, ao afirmar que “*Nesse sentido, convém recapitular que o GOX LP liberado a atmosfera pode ser classificado em duas categorias. A primeira delas foi denominada de “baixo consumo” e é ventado por falta de demanda. A segunda categoria corresponde ao GOX reinserido no processo produtivo e posteriormente ventado (GOX LP Processo).*” (Grifou-se)

No entanto, a afirmação da Impugnante está incorreta no que diz respeito à definição de “GOX LP Processo”, pois afirma se tratar de GOX reinserido no processo produtivo, sendo ventado posteriormente. Essa informação contradiz o detalhamento dos campos da planilha “dados – Fortal\_revisão comentada” (Anexo 10.2 – DVD-RW fls. 162), apresentada pela Contribuinte em cumprimento à solicitação feita através do AIAF nº 10.000009919-00, onde a descrição é a seguinte:

- Vent Processo – quando o GOX LP é ventilado durante o consumo normal do cliente;
- Vent Baixo Consumo – quanto o GOX LP é ventilado durante o período de baixo consumo do cliente.

Como se vê, em ambos os casos houve ventilação de GOX LP acabado para a atmosfera, seja durante o consumo normal contratado pelo cliente (Vent Processo), seja nos momentos de baixo consumo do cliente, por ausência de demanda para a mercadoria (Vent Baixo Consumo).

Portanto, repita-se, a Fiscalização estornou o crédito decorrente de perdas de oxigênio gasoso GOX LP (produto acabado) para a atmosfera, sendo irrelevante apurar quantidade de gases reinserida no processo produtivo ou ainda, identificar se o motivo da liberação do gás foi devido a baixo consumo do cliente ou falta de capacidade de estocagem.

Dessa forma, afastam-se os argumentos da Impugnante, restando correto o estorno procedido pela Fiscalização.

Noutro giro, a Impugnante afirma que a exigência conjunta de multa de revalidação e multa isolada implica punir o mesmo fato em duplicidade, o que é vedado pelo direito brasileiro em razão do princípio do “ne bis in idem” (sic).

Relativamente às multas aplicadas, mais uma vez não cabe razão à Defesa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito na aquisição de energia elétrica em desacordo com a legislação tributária.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)".(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOS ACRESCIDOS).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No caso, a norma tributária determina as hipóteses em que pode a Contribuinte apropriar-se do crédito tributário pela entrada de energia elétrica. Ao descumprir tal norma, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se a Autuada à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

**Art. 55.** As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter calculado ICMS a recolher em valor menor do que exigido pela norma tributária que rege a espécie, sujeita a Contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal:

**Art. 56.** Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, não há que se falar em aplicação do princípio da consunção em multas decorrentes de descumprimento de obrigações tributárias com naturezas diversas (acessória e principal) e que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e o Auto de Infração, lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de adiamento do julgamento, protocolado no CC/MG em 08/03/15, para juntada do laudo técnico a ser confeccionado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) a pedido da Impugnante. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 283/285, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgava improcedente, com base no art. 150, § 4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luiz Carlos Junqueira Franco Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 24 de março de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

GR/P

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.835/15/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000228637-43	
Impugnação:	40.010136757-37	
Impugnante:	Air Liquide Brasil Ltda.	
	IE: 263240888.03-47	
Proc. S. Passivo:	Luiz Carlos Junqueira Franco Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A Fiscalização constatou que o recolhimento a menor de ICMS por parte da Autuada, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica – VFA, em razão da falta de estorno do imposto creditado, referente à aquisição de energia elétrica consumida na produção, proporcionalmente às perdas de produto acabado (gases ventados), no período de 01/01/09 a 31/08/09, conforme no Anexo 1 (Quadro Resumo das Exigências Fiscais).

A Autuada foi intimada no dia 29/08/2014, tendo apresentado sua defesa.

Em síntese, a divergência situa-se na apuração da decadência do direito do Fisco de realizar o lançamento ora em análise.

Para elucidar a questão, é imperioso abordar o instituto da decadência no ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência tributários**. (Destacou-se).

O Código Tributário Nacional - CTN, lei complementar competente para estabelecer as normas atinentes à decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Neste sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150, §4º do CTN. Veja-se:

PROCESSIONAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; **NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.**

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO AREsp 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM

RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARES 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que tenha ocorrido recolhimento a menor, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

No caso em tela, a atuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, em razão da falta de estorno do imposto creditado, no período de janeiro a agosto de 2009, situação na qual o Estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetuar o lançamento.

A atuada foi intimada da exação ora em julgamento, somente no dia 29/08/14 (fls. 05), motivo pelo qual resta comprovado que o direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, uma vez que decorridos os 5 anos estabelecidos na legislação de regência.

Por todo o exposto, diante da análise dos elementos de provas constantes dos autos, bem como dos fundamentos supracitados, conclui-se pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, com o que, julga-se improcedente o lançamento, face à decadência constatada.

**Sala das Sessões, 24 de março de 2015.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**