

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.660/15/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000230330-27
Impugnação: 40.010136990-08
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 313616449.28-82
Proc. S. Passivo: Alessandra Bittencourt de Gomensoro/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA. Constatado que a Autuada deixou de estornar os créditos do ICMS provenientes da aquisição de energia elétrica, proporcionalmente às perdas de produto acabado em seu estabelecimento. O oxigênio gasoso puro e o nitrogênio gasoso puro são “ventados” para o meio ambiente em razão de fatores alheios à produção. Infração caracterizada nos termos do art. 71, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI ambas da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/10 a 30/06/14, de recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica e Recomposição da Conta Gráfica, decorrente de falta de estorno do imposto creditado, referente à aquisição de energia elétrica consumida na produção, proporcionalmente às perdas ocorridas de produto acabado (gases ventados e líquidos perdidos), conforme demonstrado nos Anexos 1 e 2.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI ambas da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 138/172, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 440/453.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 457/474, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade

A Impugnante argui a ocorrência de nulidade sob o argumento de que o Auto de Infração se baseou em mera suposição de que os gases ventados seriam produtos acabados, o que teria resultado em presunção de ocorrência de fato gerador do imposto e em utilização de método de arbitramento irregular, sem as correspondentes provas.

Como se vê, a peça de defesa comete uma impropriedade técnica, pois as alegações da Impugnante discutem os fundamentos da autuação, nada possuindo de preliminares. Por essa razão, tais questões serão adequadamente abordadas na análise do mérito, a seguir.

Do Pedido de Perícia

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os quesitos arrolados à fls. 171, com o intuito de listar os produtos por ela comercializados, as especificações físico-químicas desses e também dos gases ventados, além da importância da ventagem no seu processo produtivo.

Entretanto, a perícia solicitada mostra-se desnecessária, uma vez que todos os questionamentos se encontram devidamente respondidos ao longo da impugnação e da manifestação fiscal, mormente no Relatório Técnico INT nº 014/2010, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia e incluído às fls. 223/304.

Ademais, tais questões serão tratadas ao longo da discussão, não sendo necessária a perícia técnica para responder aquilo que já se encontra respondido nos autos, restando desnecessária a medida solicitada.

Assim, indefere-se o pedido de perícia com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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

Conforme relatado, trata-se de acusação fiscal de falta de estorno de créditos de ICMS provenientes da entrada de energia elétrica, proporcionalmente à perda de produtos acabados produzidos, no período de 01/01/10 a 30/06/14, o que foi apurado por meio de Verificação Fiscal Analítica e Recomposição de Conta Gráfica.

No que diz respeito ao mérito, inicia-se a análise com uma pequena explicação a respeito dos gases e suas características, que será de fundamental importância para a compreensão das teses sustentadas pela Fiscalização e pela Impugnante.

Os gases são compostos moleculares, exceto os gases nobres, que são constituídos por átomos isolados. Possuem grande compressibilidade e excessiva capacidade de expansão, não possuindo volume fixo, podendo se misturar em qualquer proporção com outros gases.

As partículas que constituem um gás possuem alto grau de liberdade, por serem muito distanciadas umas das outras e não haver comunicação entre elas, resultando assim em um movimento contínuo e desordenado das partículas, fazendo com que se choquem incessantemente contra as paredes internas do recipiente que contém o gás.

O gás contido em um frasco fechado exerce uma pressão que é proporcional ao número de choques de suas moléculas contra as paredes do recipiente.

O aumento da energia cinética é resultante do aquecimento do gás contido no frasco, que pode decorrer de acréscimo de energia calorífica ao sistema ou da diminuição do volume desse frasco, fazendo com que as moléculas se desloquem com maior velocidade.

A pressão não é uma característica inerente a um gás, mas decorre da temperatura em que esse gás se encontra e, principalmente, do recipiente onde está armazenado. Todo gás se expande quando aquecido e se contrai quando resfriado, o que faz com que a pressão, quando mantido o mesmo recipiente de armazenamento, aumente quando o gás é aquecido e se reduza quando o gás é resfriado.

A teoria cinética dos gases ideais afirma que o estado apresentado por um gás é definido por três variáveis: volume, pressão e temperatura. O volume é sempre determinado pelo recipiente que o contém. A temperatura é uma medida da energia cinética das moléculas que constituem o gás. Quanto mais alta a temperatura de um gás, mais altas serão as velocidades das moléculas que o formam, provocando maior número de colisões contra as paredes do recipiente. A pressão é resultante da colisão das moléculas do gás com as paredes do recipiente que o contém, sendo, pois, força por unidade de área (kgf/cm²).

A equação de estado de um gás, conhecida como equação de Clapeyron, relaciona a quantidade de mols de um gás com pressão, volume e temperatura e é bem conhecida e simples:

$$P \cdot V = n \cdot R \cdot T, \text{ onde}$$

P = Pressão, V = Volume, n = número de partículas contidas no gás, R = constante universal dos gases e T = Temperatura.

Observa-se, portanto, que o volume é proporcional ao número de partículas existentes no gás. Do exposto, constata-se que a pressão não é um atributo químico do gás, mas sim uma característica física ligada a fatores externos (como o recipiente em que ele se encontra).

Com a utilização de compressores ou transferindo-se o gás para um recipiente maior, a pressão pode ser respectivamente, elevada ou diminuída para o valor que se desejar, o que demonstra claramente que não há fundamento técnico em se dizer que pressão seja característica para se individualizar qualquer produto no estado gasoso, como quer fazer crer a Impugnante.

O próprio laudo do INT afirma textualmente às fls. 299, que “As condições de pureza dos produtos líquidos são estabelecidas pelas normas de qualidade da WHITE MARTINS (NQ 20004) e as condições de temperatura são dependentes da pressão de estocagem...”, informação que confirma que nenhuma dessas duas variáveis (temperatura e pressão) é inerente ao gás e sim, que ambas são dependentes das características físicas do ambiente ou recipiente em que se encontra o produto.

Apenas para ilustrar a irrelevância da pressão (e também da temperatura) como medida para se qualificar um gás qualquer, veja-se o seguinte exemplo prático: o ar atmosférico é uma mistura de vários gases e se espalha por todo o planeta em uma coluna vertical com algumas centenas de quilômetros. A pressão atmosférica é determinada pela gravidade e pelo “peso” dela decorrente, peso esse que o ar que está acima exerce sobre o que está abaixo.

Por definição, a pressão atmosférica ao nível do mar (Rio de Janeiro, por exemplo) é de 1 atmosfera (atm.), que equivale a aproximadamente 1 kgf/cm². Na cidade de La Paz, capital da Bolívia, situada a 3.600m de altitude em relação ao mar, essa pressão se reduz a aproximadamente 0,66 kgf/cm².

Caso se analise a composição do ar atmosférico no Rio de Janeiro e também em La Paz, ver-se-á que são basicamente iguais. Tanto é assim que há pessoas respirando e vivendo do ar atmosférico nessas duas localidades. A alteração da pressão não muda o fato de que o que há nos dois locais é exatamente o mesmo ar, com os mesmos elementos químicos.

O mesmo se dá em relação à temperatura. Por mais que ela varie substancialmente em todo o planeta e até em um mesmo local do planeta, em função de horário, estação do ano e diversos outros fatores, tal variação não altera a composição do ar atmosférico. Em qualquer temperatura encontraremos basicamente o mesmo ar atmosférico, com os mesmos elementos químicos em sua composição.

Por outro lado, caso fosse possível retirar todo o nitrogênio ou todo o oxigênio do ar, haveria uma profunda mudança em sua composição química, fazendo surgir uma nova mistura de gases que não mais poderia ser chamada de ar atmosférico. A vida nem mesmo seria mais possível, pois estaríamos diante de outra substância que não mais atenderia às aplicações do ar pré-existente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa pequena “abstração” tem o intuito de tentar deixar mais nítido, sob a ótica prática, que pressão e temperatura não são características intrínsecas de um gás e sim o resultado de fatores externos que agem em determinado momento sobre aquele gás.

Somente a composição química é fator preponderante para se afirmar que determinada substância é o gás X, ou o gás Y, pois a sua mudança altera as propriedades desse gás.

O engenheiro químico responsável pela planta, ao elaborar o laudo de fls. 205/221, descrevendo o equipamento “Coluna de Destilação”, acaba corroborando a tese de que um gás é determinado pela sua composição e, principalmente, que o produto que sai dessas colunas e que pode eventualmente ser ventado por redução no consumo da siderúrgica é um produto acabado, ao afirmar (fls. 209): “É um equipamento onde ocorre a separação do Oxigênio, Nitrogênio e Argônio (componentes do ar) até que se chegue às purezas desejadas pelos clientes (O₂: 99,5%, N₂: 99,998% e Ar: 99,998%). **Nesta pureza eles são considerados produto final**”

A definição de oxigênio, retirada do próprio site da Impugnante (<http://www.praxair.com.br/resource-library/safety-data-sheets> - 26/02/2015), corrobora a afirmação de que pressão não é uma característica inerente a um gás, mas relacionada ao volume do recipiente que o contém. Note-se que a definição do elemento químico afirma que a pressão de vapor é “não aplicável”, obviamente porque esta característica não é inerente à substância:

9 – Propriedades Físico-Químicas

- *Aspecto: Gás incolor*

- *Odor: Inodoro.*

- *Ponto de fusão, a 10 psig (68,9 kPa): - 218,79 °C (-361,82 °F)*

- *Ponto de ebulição, a 10 psig (68,9 kPa): - 18,98 °C (- 297,36 °F)*

- Pressão de vapor (20°C): Não aplicável

- *Densidade do líquido (água = 1): 1,141 a 21,1 oC (70 o F) a 1 atm*

- *Densidade do vapor (ar = 1): 1,105 a 21,1 oC (70 o F) a 1 atm*

- *Peso Específico do vapor a 21,1°C e 1atm: 1,325 kg/m³ (0,0827 lb/ft³)*

- *Coeficiente de Expansão: 1 para 860,5*

- *Peso molecular: 31,9988*

- *Fórmula: O₂*

(Grifou-se)

Continuando, importante se faz também uma breve descrição da atividade produtiva da Impugnante, em face da complexidade do processo industrial envolvido e da necessidade de se apontar o momento em que ocorrem as perdas de produto.

Saliente-se que as informações referentes ao processo produtivo se baseiam nos laudos acostados ao Auto de Infração pela própria Impugnante. Além disso, algumas informações provêm de laudo elaborado pelo INT, especificamente da parte em que se refere às unidades produtivas do estabelecimento denominado USINA BARREIRO.

Como já dito, o laudo técnico do INT está acostado aos autos às fls. 223/304 e já foi apresentado no âmbito da Impugnação ao PTA nº 01.000173972-09, processo que foi julgado procedente por esse CC/MG (Vide Acórdão nº 20.979/12/1ª):

1. Inicialmente, o ar atmosférico captado passa por um filtro onde as partículas sólidas são removidas.
2. Em seguida, o ar filtrado é comprimido em 3 ou 4 estágios. Como se aquece em cada estágio de compressão, o calor é retirado por inter resfriadores, onde o ar troca calor com a água de refrigeração. O gás quente que sai do último estágio de compressão é resfriado em um pós resfriador, onde entra em contato direto com a água de resfriamento.
3. Em seguida, o ar passa por trocadores de calor, denominados RHX ou PHX a depender da planta, nos quais as correntes gasosas de nitrogênio, oxigênio e nitrogênio impuro (waste), provenientes da coluna de destilação são aquecidas enquanto resfriam esse ar que entra no sistema. A água e o dióxido de carbono do ar se solidificam. No caso do RHX, a cada 6 minutos o passe do ar e a corrente do nitrogênio “waste” são revertidos para retirar o gelo e o dióxido de carbono e liberá-los para atmosfera, limpando o trocador de calor. OBS: Nesse ponto ocorre a perda de nitrogênio “waste”, que é liberado para atmosfera junto com o dióxido de carbono e a água. Somente em relação a esse produto temos uma perda ordinária, que é inerente à característica do processo produtivo e que se refere a um produto não acabado.
4. A separação dos componentes do ar é realizada em colunas de destilação (de oxigênio, de nitrogênio e de argônio). A coluna inferior tem no topo nitrogênio com 2ppm de O₂ e sua base tem ar líquido, enriquecido com 32% de oxigênio (“kettle”). O ar entra abaixo da bandeja 1 e borbulha no líquido. O nitrogênio, com ponto de ebulição mais baixo, vaporiza para o topo da coluna. O oxigênio se condensa e escorre, sendo chamado refluxo. O vapor que chega ao topo da coluna é praticamente nitrogênio puro. Esse vapor vai para o condensador e se transforma em nitrogênio líquido, chamado “shelf”.
5. A coluna superior funciona no mesmo princípio da coluna inferior. O líquido se enriquece em oxigênio enquanto desce pela coluna e o vapor, seguindo na direção oposta, vai se enriquecendo em nitrogênio. Assim o nitrogênio se concentra no topo da coluna e o

oxigênio no fundo. O líquido do fundo possui cerca de 99,8% de oxigênio.

6. Na altura da bandeja 24 da coluna superior concentra-se o argônio. Uma corrente de ar é retirada nessa altura e alimenta a produção de argônio. O fluxo de ar deve se manter constante para que a concentração de argônio não se desloque para bandejas superiores (quando há menos nitrogênio) ou inferiores (quando há menos oxigênio) e provoque a parada de todo o sistema de destilação.
7. O excesso de oxigênio líquido é enviado para os tanques de estocagem. O oxigênio e o nitrogênio gasoso são retirados respectivamente do fundo e do topo da coluna superior. As correntes de nitrogênio gasoso, nitrogênio “waste” e oxigênio gasoso passam por um superaquecedor a fim de manter o equilíbrio térmico entre elas ao entrarem nos trocadores de calor, o que é necessário ao bom funcionamento do sistema. No superaquecedor, essas correntes trocam calor com o gás proveniente do fundo da coluna inferior, que após ser liquefeito nesses trocadores, retorna como refluxo para a mesma coluna. Nos trocadores de calor, as correntes de nitrogênio gasoso, nitrogênio “waste” e oxigênio gasoso são novamente aquecidas por troca térmica com o ar que está entrando no processo. O nitrogênio “waste” não utilizado para limpeza do passe retorna para a coluna de destilação num ponto de concentração de oxigênio e nitrogênio semelhante, de forma a manter o equilíbrio do sistema.
8. A turbina de expansão expande uma corrente de ar vinda da coluna inferior, retirando calor desse ar, de forma a compensar as perdas térmicas do processo, mantendo sua continuidade operacional. Esse gás saído da coluna inferior segue para os trocadores de calor com função de equilibrar a temperatura desse equipamento e possibilitar a eficiente limpeza dos passes de reversão ao mesmo tempo em que é aquecido para expansão nas turbinas em temperatura adequada. Em seguida alimenta a coluna em um ponto onde a concentração de oxigênio e nitrogênio é igual ao que esta corrente possui, de modo a manter o equilíbrio da coluna de destilação.
9. A corrente de oxigênio gasoso que sai dos trocadores de calor é oxigênio puro, praticamente sem impurezas, com características adequadas para consumo. O compressor de oxigênio produto eleva a pressão do oxigênio gás saído do trocador, de cerca de 0,2 kgf/cm², para a pressão de consumo do cliente (siderúrgica ligada por gasoduto), superior a 7 kgf/cm². Obs.: Note-se que o produto final oxigênio gasoso puro sai do processo de destilação a uma pressão de 0,2 kgf/cm². A partir daqui não há mais mudança na composição do produto. O produto final será apenas pressurizado para atender a uma especificidade do comprador, alheia ao processo produtivo.

10. O fluxo de oxigênio produto saído dos trocadores é sempre constante, pois, o processo de captação de ar e destilação é contínuo. Quando a demanda de oxigênio do cliente (siderúrgica) varia para menor, a pressão começa a aumentar nesse ponto do sistema. Ao atingir o limite operacional de pressão, a válvula de alívio libera oxigênio produto (com 99,8% de pureza) para a atmosfera de forma a evitar danos aos equipamentos da planta industrial e, principalmente, manter o fluxo contínuo na coluna de destilação de forma a não deslocar a concentração de argônio para um ponto superior à bandeja 24. OBS: Note-se que a perda ocorre em decorrência da forma segundo a qual o produto é comercializado e NÃO é inerente ao processo produtivo. Se houvesse consumo de todo o produto pela siderúrgica ou capacidade para estocar o excesso, não haveria perdas.
11. A corrente de nitrogênio gasoso que sai do trocador de calor é nitrogênio puro, praticamente sem impurezas, com características adequadas para consumo. O compressor de nitrogênio produto eleva a pressão do nitrogênio gás saído do trocador de calor, de cerca de 0,1 kgf/cm², para a pressão de consumo do cliente gasoduto, superior a 5 kgf/cm². Obs.: Note-se que o produto final nitrogênio gasoso puro sai do processo de destilação a uma pressão de cerca de 0,1 kgf/cm². A partir daqui não há mais mudança na composição do produto. O produto final será apenas pressurizado para atender a uma especificidade do comprador, alheia ao processo produtivo.
12. O fluxo de nitrogênio produto saído do trocador de calor é sempre constante, pois, o processo de captação de ar e destilação é contínuo. Quando a demanda de nitrogênio do cliente (siderúrgica) varia para menor, a pressão começa a aumentar nesse ponto do sistema. Ao atingir o limite operacional de pressão, a válvula de alívio libera nitrogênio produto puro (com 10 ppm de O₂) para a atmosfera de forma a evitar danos aos equipamentos da planta industrial e, principalmente, manter o fluxo contínuo na coluna de destilação de forma a não deslocar a concentração de argônio para um ponto inferior à bandeja 24. OBS: Note-se que a perda ocorre em decorrência da forma segundo a qual o produto é comercializado e NÃO é inerente ao processo produtivo. Se houvesse consumo de todo o produto pela siderúrgica, não haveria perdas.

Tomando como base as perdas de produto acabado explicitadas anteriormente, a Fiscalização procedeu ao estorno do crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica utilizada no processo de destilação dos gases, à razão de 0,151120 do valor total, índice esse apurado em face de controles de perdas de produtos acabados apreendidos na unidade da Impugnante situada em Ipatinga/MG e já utilizados no PTA 01.000139188-67, posteriormente julgado procedente por esse Conselho de Contribuintes.

Importante salientar que vigora em nosso sistema jurídico atual o regime de crédito físico do ICMS, que pode ser definido como aquele segundo o qual somente geram créditos as entradas de mercadorias que se destinem a sair do estabelecimento alcançadas pelo mesmo tributo. Desse modo, as perdas de produtos acabados não geram direito ao crédito de ICMS.

A legislação mineira é clara ao prever o estorno do crédito do ICMS em relação aos produtos, ou outros deles decorrentes, que deixam de realizar operação posterior de circulação em face de perda, conforme abaixo:

RICMS/02

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XI - deva não ocorrer, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante;

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;

(Grifou-se)

A Impugnante admite a existência de perdas de gases ventados em sua unidade fabril. Alega, entretanto, que “os gases e líquidos que são ventados e perdidos durante o processo de industrialização não são considerados como mercadoria, na medida em que não representam produto final e acabado”, baseando suas alegações em laudo do INT.

Essa alegação da Impugnante, assim como toda a estratégia de defesa ao longo da impugnação, parte da premissa de que as perdas ocorridas em sua unidade não seriam de produtos acabados, posto que os gases “ventados” (perdidos) não apresentariam as mesmas especificações daqueles comercializados.

Entende a Impugnante que a menor pressão do produto ventado seria suficiente para se considerá-lo como não acabado, diferentemente do produto comercializado, que possui uma pressão superior, frise-se, em face de uma demanda específica do comprador.

Dessa forma, insiste por diversas vezes ao longo da impugnação que as perdas ocorridas são inerentes ao processo produtivo, não havendo perdas de produto

acabado e ainda, que as perdas nada têm haver com falta de capacidade de armazenamento.

A perícia judicial apresentada pela Impugnante em sede de defesa no PTA nº 01.000174052-01 (julgado no CC/MG em 2012), referente à unidade produtiva situada no município de Congonhas/MG, apresenta conclusões completamente diferentes em relação ao mesmo processo produtivo.

Naquela oportunidade, o Quesito 2 de fls. 342, formulado pela própria Autuada em face de perícia judicial e também a resposta dada pelo perito a tal quesito (fls. 343) chegaram a outra conclusão, a qual está documentada no Acórdão nº 20.981/12/1ª, que traz o resultado do julgamento do referido PTA no âmbito do CC/MG:

(...)

“QUESITO 2: QUEIRAM OS SENHORES PERITOS E ASSISTENTES TÉCNICOS INFORMAR, NO CASO DE RESPOSTA POSITIVA AO QUESITO ANTERIOR, SE AS EVENTUAIS PERDAS SOFRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO DA EMBARGANTE SE REVELAM INERENTES À SUA ATIVIDADE E, PORTANTO, SE SÃO PERDAS ORDINÁRIAS OU, AO REVÉS, SE TRATARIAM DE **PERDAS EXTRAORDINÁRIAS**, ASSIM ENTENDIDAS COMO AQUELES **FORA DO COMUM, OCASIONADAS POR ALGUM EVENTO NÃO PREVISTO E ANORMAL DENTRO DE TODO O PROCESSO.**”

RESPOSTA: **“AS PERDAS EXISTENTES SÃO EXTRAORDINÁRIAS PORQUE ACONTECEM PARA ADEQUAR A UNIDADE PRODUTIVA À DEMANDA DO COMPLEXO SIDERÚRGICO GERDAU”.** (GRIFOU-SE)

A resposta do perito não deixa qualquer dúvida: as perdas de oxigênio gasoso puro e nitrogênio gasoso puro que ocorrem no processo produtivo são **extraordinárias**, alheias ao processo produtivo, pois decorrem do fato de que a siderúrgica adquirente, por questões inerentes a seu próprio processo produtivo, em alguns momentos, não consegue consumir a totalidade de gases produzidos, fazendo com que tais gases sejam lançados na atmosfera, conforme detalhado nos itens 9 a 12 da descrição do processo produtivo, supra.

O próprio laudo do INT elaborado para a Usina Barreiro afirma, às fls. 230 (planta T-50), que *“controladores de pressão (PIC-600 e PIC-1601) promovem a abertura das válvulas de alívio de pressão (C-601X e C-1601X) sempre que ocorre uma redução no consumo de oxigênio pelo cliente”*. A afirmação confirma que a perda de gases acabados decorre de fatores externos à produção (aumento de pressão decorrente de diminuição no consumo do cliente) e não inerentes ao próprio processo produtivo.

Afirmativa semelhante também é feita às fls. 242 (planta T-175), às fls. 267 (planta T-200).

A própria Impugnante, ao descrever os “três processos específicos onde ocorre a devolução de ar para atmosfera” (fls. 154), no item “iii”, claramente afirma que os três produtos (oxigênio, nitrogênio e argônio), estocados em estado líquido para atender aos momentos de aumento de demanda da siderúrgica, evaporam por troca de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

calor com o ambiente e precisam ser “aliviados” por meio de ventagem para o ambiente. Trata-se de uma situação onde se constata, sem esforço, que o produto acabado está se perdendo ao ser lançado ao meio ambiente.

Às fls. 152, a Impugnante apresenta um quadro, abaixo transcrito, com base no qual busca provar suas alegações de que o produto “ventado” estaria fora das especificações de venda. Observe-se:

GASES	Gases VENTADOS	Gases COMERCIALIZADOS	Diferença entre as especificações dos gases ventados e os comercializados
Oxigênio gasoso	Pressão de 0,6 Kgf/cm ²	Pressão superior a 17 Kgf/cm ²	<u>A pressão do gás ventado é aproximadamente 30 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.</u>
Nitrogênio gasoso	Pressão de 0,2 Kgf/cm ²	Pressão superior a 6,0 Kgf/cm ²	<u>A pressão do gás ventado é 12 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.</u>
Nitrogênio “Waste”	Pureza de 98% e pressão de 0,3 Kgf/cm ²	Pureza de 99% e pressão superior a 6 Kgf/cm ²	<u>A pressão do gás ventado é aproximadamente 30 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas. A Pureza do gás ventado também é inferior à pureza do gás comercializado.</u>

Observando as duas primeiras linhas (Oxigênio gasoso e Nitrogênio gasoso), vê-se que a Impugnante novamente parte da premissa de que os gases ventados difeririam dos gases acabados, prontos para comercialização, apenas porque aqueles apresentam pressão inferior no momento em que são liberados para a atmosfera, premissa esta que não tem fundamento técnico em face da exposição a respeito das características dos gases realizada na parte inicial da análise do mérito.

Observe-se que a planilha da Impugnante não apresenta a informação mais importante para se determinar se um gás é ou não igual/similar a outro: a sua composição; em outras palavras, de que elementos o gás se compõe.

Somente quando se trata de “nitrogênio waste”, único dos gases ventados que efetivamente não é produto acabado, por possuir pureza diversa do nitrogênio gasoso comercializado, a Impugnante consigna tal informação em sua planilha, numa clara demonstração de que os demais gases ventados possuem pureza igual ou até superior aos produtos comercializados, configurando-se como produtos acabados.

Como já exposto anteriormente, pressão e temperatura não são características intrínsecas de um gás, mas dependem de externalidades variáveis, como, por exemplo, o tamanho do recipiente em que o gás está contido.

A informação referente à composição do produto ventado e dos gases comercializados é o que há de mais importante no laudo do INT para se elucidar a questão, mas não foi trazida pela Impugnante à discussão porque prejudica a tese de defesa por ela apresentada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O laudo mostra que o índice pureza (composição) do gás “ventado” (fls. 302/304) é até superior ao do gás acabado para consumo (fls. 297/300), **chegando o produto ventado a ser mais puro do que o do produto acabado comercializado.** Veja-se esses dados:

Gases	Pureza do Gás ACABADO (fls. 297)	Pureza do Gás VENTADO (fls. 302/303)	Diferença entre as composições
Oxigênio gasoso	mínimo de 99,5%	mínimo de 99,54%	NENHUMA. O produto ventado chega a ser mais puro do que o comercializado.
Nitrogênio gasoso	5 a 10 ppm de O ₂	cerca de 8,98 ppm de O ₂	NENHUMA. O produto ventado chega a ser mais puro do que o comercializado.

Analisando uma situação hipotética extrema, pois os extremos são a forma mais efetiva de se vislumbrar as incongruências de uma teoria qualquer, partindo-se da tese apresentada pela Impugnante de que o oxigênio e o nitrogênio gasosos puros “ventados” com pressões entre 0,5 e 0,7 kgf/cm² são produtos fora das especificações e por isso não são mercadorias, chegaríamos ao absurdo de concluir que toda a produção de gases da Impugnante deveria ser descartada para a atmosfera por estar fora das especificações, visto que, todo o oxigênio e nitrogênio gasosos puros saídos do sistema, no fim do processo de destilação, encontra-se com pressões entre 0,1 e 0,2 kgf/cm² (itens 9 e 11 da descrição do processo produtivo).

Desembocar-se-ia, dessa forma, na absurda conclusão de que a fábrica da Impugnante não produz mercadorias acabadas, mas apenas produtos fora de especificação. Como se sabe que isso não é uma conclusão válida, *a contrario sensu*, conclui-se que a falha está na tese de defesa apresentada pela Impugnante.

Antes de ser fornecido ao cliente, todo o oxigênio gás produzido está a 0,2 kgf/cm², conforme se depreende da simples leitura do laudo do INT (fls. 266).

Os gases produzidos saem da planta de destilação em baixa pressão. Como o cliente exige pressões muito superiores às de produção, tais gases em baixa pressão são bombeados por intermédio da tubulação por um compressor para que atinjam a pressão requerida no processo produtivo da usina siderúrgica.

Assim, torna-se claro, que o argumento da Impugnante de que o produto ventado, por possuir pressão diferente, é um produto não acabado, é falho e não condiz com a realidade, não merecendo acolhida por parte desse órgão julgador.

Já em relação ao terceiro produto objeto da planilha de fls. 152 (Nitrogênio “Waste”), o mesmo apresenta-se efetivamente, por diferença de composição química, fora da especificação de pureza do nitrogênio gasoso comercializado. Esse produto, e apenas esse, de fato não é mercadoria acabada.

O nitrogênio “waste”, em face de seu alto grau de impureza, não é mercadoria comercializável e sim um subproduto, não acabado, utilizado no próprio processo de fracionamento dos gases para limpeza do RHX, momento em que é ventado para a atmosfera.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A definição de nitrogênio “waste” encontra-se no laudo do INT, especificamente às fls. 224: “Nitrogênio impuro, retirado da coluna superior, com concentração de oxigênio variando até cerca de 12%, que participa no controle do processo”, significando que é usado para limpeza dos passes reversíveis do RHX (trocador de calor de passes reversíveis).

A cópia parcial do PTA nº 01.000139188-67 (fls. 71/77) traz documentos de controle interno apreendidos no ano de 1999 na unidade produtiva da Impugnante situada Ipatinga/MG. Tais documentos demonstram a quantidade de gás acabado “ventado” para o meio ambiente, o que demonstra que a Impugnante possui total controle do montante de perdas de gases acabados.

Analisando os quadros com estes controles, deles constam as quantidades de produtos acabados (GO_2 e GN_2) perdidos, o que leva à óbvia conclusão de que a Impugnante sempre realizou tais medições em suas unidades, optando apenas por não estornar o crédito tributário referente à energia elétrica consumida na produção desses gases.

Observando-se os documentos de controle, constata-se que as perdas ali consignadas se referem apenas a GO_2 (oxigênio puro gasoso) e GN_2 (nitrogênio puro gasoso), não se falando em momento algum em perdas de nitrogênio “waste”.

Isso se dá porque, dentre os gases “ventados”, apenas esses dois (GO_2 e GN_2) são eliminados no momento em que já se encontram com índice de pureza de produto acabado (ver descrição do processo produtivo, itens 9 a 12), devendo, dessa forma, ter as perdas controladas para efeito de contabilização dos custos de produção inerentes a tais mercadorias perdidas.

Com base nos controles apreendidos constatou-se o índice de perda de produto acabado que efetivamente ocorre no estabelecimento da Autuada (0,151120), o qual foi aplicado na apuração do estorno devido no Auto de Infração nº 01.000139188-67, e que agora, também é aplicado no presente Auto de Infração.

Como já exposto, esses controles não contabilizam a perda de nitrogênio “waste”, possivelmente por se referir a uma perda ordinária (ver descrição do processo produtivo, item 3), inerente ao processo produtivo, que não demanda contabilização específica, o que efetivamente está correto sobre a ótica tributária.

Partindo-se do fato de que o índice de perda de produto acabado considerado para efeito de estorno tanto no PTA nº 01.000139188-67 como no presente feito (0,151120) se refere apenas a GO_2 e GN_2 , desconsiderando as perdas de nitrogênio “waste”, vislumbra-se que tal índice está totalmente de acordo com a previsão do art. 71, inciso V do RICMS/02:

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Por conseguinte não se sustenta o argumento da Impugnante de que teria direito ao creditamento integral do ICMS de energia elétrica. O feito fiscal está em consonância com a legislação tributária.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas, de maneira cumulativa, uma vez que só existiria descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) 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 efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de aquisições de mercadorias, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se fala em infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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.

O desembargador do TJMG Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui 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 INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

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, emendada 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^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de energia elétrica quando a

mercadoria produzida se perder, por qualquer motivo. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o Contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, legítimo se torna o lançamento, não cabendo a alegação de efeito confiscatório das multas.

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre destacar que a reincidência decorre da prática de nova infração, cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do art. 53, § 6º e 7º, *in verbis*:

Art. 53.

(...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização, fls. 99/102, constata-se que a majoração da penalidade encontra-se em consonância com a legislação.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária desse Estado, não havendo que se falar em efeito confiscatório e ainda, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Frederico Augusto Teixeira Barral.

Sala das Sessões, 31 de março de 2015.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

Eduardo de Souza Assis
Relator

T

CC/MG