

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.965/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000317965-14  
Impugnação: 40.010138958-51  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda  
IE: 180616449.25-40  
Proc. S. Passivo: Thiago Carlos de Carvalho/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, 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. 66, inciso III, § 4º, inciso III c/c art. 71, inciso V, ambos do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/10 a 30/09/10, 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 ocorridas de produto acabado (gases ventados e líquidos perdidos), conforme demonstrado nos Anexos 1, 2, 3 e 4.

A Autuada fornece gases para indústria estabelecida em área contígua à sua, por meio de gasoduto. Devido à falta de capacidade de estocagem, quando há uma redução no consumo por parte da indústria adquirente, os produtos já acabados são liberados na atmosfera para evitar o aumento de pressão no sistema, configurando a hipótese de estorno de crédito prevista no art. 71, inciso V do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 59/102, acompanhada dos documentos de fls. 104/303.

Alega, em apertada síntese, que:

- por força do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), estaria decaído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário do período compreendido entre 01/01/10 e 15/09/10, data da intimação da lavratura do Auto de Infração;

- o lançamento tributário é equivocado, pois as perdas de gases são inerentes ao seu processo produtivo, sendo que os gases ventados não representam produto final e acabado em face de diferenças de especificação entre eles e produto acabado. Salienta a existência de laudos técnicos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e de perito em ação judicial que atestam este ponto;

- a pressão não pode ser desconsiderada como uma variável na determinação da natureza de um gás e é parte inerente do contrato de fornecimento com o cliente. Salienta que os gases, nas pressões em que são ventados, são imprestáveis para utilização nos fins a que se destinam (movimentação de máquinas);

- a ventagem é realizada antes da conclusão da última etapa do processo industrial, qual seja, a pressurização do gás que será remetido via tubulação para o cliente, conforme atesta o perito responsável por laudo técnico utilizado em ação judicial anulatória referente a idêntica matéria (doc. 04 – fls. 162/219);

- tal ventagem de gases não está relacionado com falta de capacidade armazenamento, sendo sim, imprescindível ao processo industrial, sob pena de contaminação de toda a produção, alterando os níveis de pureza, pressão e temperatura de toda a linha de produção;

- há ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade pois, não sendo os gases ventados à atmosfera classificáveis como mercadoria, na acepção jurídico-tributária do termo, inexistente a figura da operação subsequente com isenção ou não incidência a justificar a existência de estorno de créditos, nos limites do disposto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88;

- a Lei Complementar nº 87/96, ao normatizar os critérios de apuração do tributo mediante a compensação entre créditos e débitos, determinou o estorno dos débitos nas hipóteses em que a mercadoria percesse, extraviasse ou deteriorasse, extrapolando, de forma inconstitucional, o disposto no citado art. 155 da CF/88;

- como a produção dos gases ventados é uma das etapas do processo de industrialização da Autuada, faz jus ao aproveitamento integral dos créditos do ICMS decorrentes da entrada de energia elétrica utilizada nessa produção, nos termos do art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96;

- a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) é no sentido de que os gases ventados não podem ser consideradas mercadorias;

- a aplicação concomitante das multas isolada e de revalidação não encontra amparo na lógica ou na legislação, possuindo as penalidades exigidas caráter nitidamente confiscatório;

### **Da Instrução Processual e da Manifestação Fiscal**

Por meio da Intimação nº 19-/2015 (fls. 309), o Fisco solicita a apresentação de cópia “completa” do laudo técnico expedido pelo INT, uma vez que o documento apresentado em anexo à impugnação não possui as fls. 33/35.

A Impugnante apresenta o documento completo às fls. 314/348.

Em seguida, o Fisco, em manifestação de fls. 349/356v, refuta todas as alegações da Defesa. E, requer a procedência do lançamento.

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

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 364/382, 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 essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

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 30/09/10.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal.

Cumprе ressaltar que o crédito tributário foi apurado com base na DAPI e nos arquivos eletrônicos SPED/EFD da Autuada, os quais estão transcritos nos DVDs de fls. 19. O demonstrativo do valor exigido em cada rubrica consta das planilhas de fls. 17 (frente e verso), tendo sido elaborado em consonância com a legislação de regência.

A Impugnante alega que o crédito tributário referente ao período de 01/01/10 a 15/09/10, data da notificação da lavratura do Auto de Infração, estaria decaído por força do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

O § 4º do art. 150 do CTN 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 prévio exame da Autoridade Administrativa que, tomando conhecimento desse procedimento efetuado, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta 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 nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

O STJ também vem decidindo no sentido de se aplicar, para o aproveitamento indevido de créditos, o prazo decadencial do art. 173, inciso I do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

EDCL NO AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG (2010/0112996-4) RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS EMBARGANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMBARGADO : ESTADO DE MINAS GERAIS PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DOS VÍCIOS ELENCADOS NO ART. 535 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES.

1. CONFORME CONSIGNADO NO ACÓRDÃO EMBARGADO, A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 14/09/15 e que a Impugnante foi intimada em 15/09/15 (fls. 05 - verso), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2010.

No que diz respeito ao mérito propriamente dito, inicia-se a análise com uma pequena explicação a respeito dos gases e suas características.

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 dessas 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 deste 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 este gás se encontra e, principalmente, do recipiente em que se encontra 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 reduza-se 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/cm<sup>2</sup>).

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, sendo bem conhecida e simples:  $P \cdot V = n \cdot R \cdot T$ , 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 a esse gás (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. 159, que “*as condições de temperatura são dependentes da pressão de estocagem...*”, informação que confirma que nenhuma dessas duas variáveis (temperatura e pressão) são inerentes ao gás e sim, 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 no nível do mar (Rio de Janeiro, por exemplo) é de 1 atmosfera (atm), que equivale a aproximadamente 1 kgf/cm<sup>2</sup>. Na cidade de La Paz, capital da Bolívia, situada a 3.600m de altitude em relação ao nível do mar, essa pressão se reduz a aproximadamente 0,66 kgf/cm<sup>2</sup>.

Se analisar a composição do ar no Rio de Janeiro e também em La Paz, percebe-se 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 atmosférico, 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 atmosférico, haveria uma profunda mudança em sua composição, fazendo surgir uma nova mistura de gases que não mais poderia ser chamada de ar atmosférico. A vida nem mesmo seria mais possível, pois estar-se-ia diante de um outro produto que não mais atenderia às aplicações do ar atmosférico pré-existente.

Essa pequena “abstração” tem o intuito de 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. Apenas a composição química é fator preponderante para se afirmar que determinado produto é o gás X, ou o gás Y, pois a sua mudança altera as propriedades do gás.

Continuando, importante se faz também uma breve descrição do sistema produtivo da Impugnante em face da complexidade do processo industrial envolvido e da necessidade de apontar o momento em que ocorrem as perdas de produto. As informações abaixo apresentadas se baseiam nos laudos acostados ao Auto de Infração por ela própria:

1) inicialmente, o ar atmosférico captado passa por um filtro onde as partículas sólidas são removidas;

2) em seguida o ar filtrado é comprimido por estágios. Como se aquece em cada estágio de compressão, o calor é retirado por inter resfriadores, nos quais o ar troca calor com a água de refrigeração. O gás quente que sai do último estágio de compressão é resfriado no pós resfriador, onde entra em contato direto com a água de resfriamento.

3) depois o ar passa por um trocador de passes reversíveis (RHX), no qual 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. A cada 6 (seis) 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 a atmosfera, limpando o RHX. 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 (uma superior e uma inferior). A coluna inferior, tem no topo nitrogênio com 2 ppm de O<sub>2</sub> e a base tem ar líquido, com 40% (quarenta por cento) de oxigênio (“kettle”). O ar entra abaixo da bandeja 1 e borbulha no líquido. O nitrogênio, com ponto de ebulição mais baixo, vaporiza-se para o topo da coluna. O oxigênio se condensa e escorre pelo refluxo. O vapor que chega ao topo da coluna é somente nitrogênio, “com pureza de produto”. 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 99,55% (noventa e nove vírgula cinquenta e cinco por cento) de oxigênio;

6) na altura da bandeja 38 (trinta e oito) concentra-se o argônio. Uma corrente de ar é retirada nessa altura e alimenta a produção desse gás. 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 no RHX, 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. No RHX, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 o RHX 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 do RHX é oxigênio puro, praticamente sem impurezas, com características adequadas para consumo. O compressor de oxigênio produto eleva a pressão do oxigênio gás saído do RHX de cerca de 0,3 a 0,6 kgf/cm<sup>2</sup> para a pressão de consumo do cliente (siderúrgica ligada por gasoduto), de 17 a 25 kgf/cm<sup>2</sup>. OBS.: Note-se que o produto final oxigênio gasoso puro sai do processo de destilação a uma pressão de 0,3 a 0,6 kgf/cm<sup>2</sup>. 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 do RHX 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 mínima) 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 38. 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 de estocar o excesso, não haveria perdas.

11) a corrente de nitrogênio gasoso que sai do RHX é nitrogênio puro, praticamente sem impurezas, com características adequadas para consumo. O compressor de nitrogênio produto eleva a pressão do nitrogênio gás saído do RHX de cerca de 0,08 a 0,2 kgf/cm<sup>2</sup> para a pressão de consumo do cliente gasoduto, de 6,5 a 8,0 kgf/cm<sup>2</sup>. OBS.: Note-se que o produto final nitrogênio gasoso puro sai do processo de destilação a uma pressão de cerca de 0,08 a 0,2 kgf/cm<sup>2</sup>. 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 RHX 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 cerca de 10 ppm de O<sub>2</sub>) para a atmosfera de forma a evitar danos aos equipamentos da planta industrial e, principalmente, manter o fluxo contínuo na



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coluna de destilação de forma a não deslocar a concentração de argônio para um ponto inferior à bandeja 38. 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 acima explicitadas, o Fisco 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 partes 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 nos PTAs n°s 01.000139188-67 e 01.000207975-31, julgados procedentes por esse Conselho de Contribuintes.

A legislação mineira é clara ao prever o estorno do crédito do ICMS em relação à mercadoria, ou outra dela resultante, que deixe de realizar operação posterior de circulação em face de perda, conforme abaixo:

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.

Esse argumento da Autuada, assim como toda a estratégia de defesa ao longo da peça de impugnação, parte da premissa de que as perdas ocorridas em sua unidade não seriam de produtos acabados, na medida em que os produtos “ventados” (perdidos) não apresentariam as mesmas especificações do produto comercializado.

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

Dessa forma, insiste a Impugnante por diversas vezes em sua peça de defesa que as perdas ocorridas são inerentes ao processo produtivo, não havendo perdas de produto acabado.

No entanto, tal afirmação não encontra respaldo na realidade. O que se nota é que a Autuada vem adotando a prática de encomendar perícias “sob medida”, que respondam aos pontos controvertidos da forma casuística, nos termos que melhor sirvam ao seu intuito de se apropriar indevidamente de crédito tributário, tendo, inclusive, apresentado nova perícia que altera as respostas dadas anteriormente a questões técnicas idênticas, em situações nas quais as conclusões da perícia original validavam o entendimento do Fisco a respeito da natureza extraordinária das perdas de gases ventados.

No PTA nº 01.000207975-31, referente à mesma matéria e ao mesmo estabelecimento, citou-se o Quesito 2 de um laudo de perícia judicial, trazido originalmente no PTA nº 01.000174052-01 (fls. 342/343), o qual está abaixo transcrito em conjunto com sua resposta:

*“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”.*

Já no presente PTA, a Impugnante apresenta laudo técnico de perícia judicial exatamente com o mesmo questionamento, mas que apresenta resposta diferente daquela apresentada no PTA nº 01.000208077-73. Observe-se a resposta dada ao mesmo quesito (fls. 84/85):

*“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 Autora se revelam inerentes à sua atividade e, portanto, se são ordinária (sic) ou, ao revés, se tratariam de ventagens extraordinárias, assim entendidas como aquelas fora do comum, ocasionadas por algum evento não previsto e anormal dentro de todo o processo.”*

*Resposta: As perdas de gases existentes são variáveis dentro da normalidade de consumo do cliente, adequando a unidade produtiva à demanda do complexo siderúrgico Gerdau e são inerentes à sua atividade.*

Observe-se a absurda situação: a resposta inicial do perito estava de acordo com o entendimento do Fisco, de que as perdas de gases ventadas não são inerentes ao

processo produtivo, mas sim perdas extraordinárias, decorrentes de condições externas ao processo produtivo.

Como tal solução não beneficiava a tese de defesa, a Autuada “encomendou” um novo laudo pericial, com resposta oposta à anterior, de forma a tentar dar respaldo técnico ao seu próprio entendimento.

Trata-se o documento de um mero texto, com caráter claramente tendencioso aos interesses da Contribuinte, desprovido do caráter técnico que dele se espera. Se o processo produtivo permanece o mesmo, é impossível que as respostas supostamente “técnicas” a respeito desse processo possam se inverter de um para outro laudo pericial.

A conclusão óbvia é de que o segundo “laudo pericial” não passa de um mero texto fabricado sob encomenda, de acordo com a conveniência e as necessidades da Impugnante, inquinado, portanto, de má-fé e que, por conseguinte, não merece qualquer credibilidade.

A resposta original do perito, alterada posteriormente por não atender aos interesses da Defesa, não deixa qualquer dúvida de que 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 referentes 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.

Às fls. 182/183, em perícia judicial do Processo nº 0024.12.343.325-2, trazida pela própria Impugnante, o perito afirma que “...Essa vantagem de gases ocorre em função da natureza intermitente dos processos da Cliente da Autora, Gerdau Ouro Branco... ..essa diferença entre a natureza do processo produtivo da Autora, que é contínuo, e a natureza do consumo dos produtos pela cliente Gerdau Ouro Branco, que é intermitente, gera situações em que a taxa de consumo dos gases produzidos pela Autora varia bruscamente para menos. Como o processo de produção desses gases é rápido, processando grandes volumes de gases em pouco tempo, em uma situação de variação brusca de consumo da Cliente, os vasos pulmão se enchem rapidamente e a pressão no sistema começa a aumentar, pois não se consegue reduzir ou parar a taxa de produção dos produtos de forma instantânea.” (Destacou-se).

Tais fatos confirmam que a perda de gases acabados decorre de fatores externos à produção, relacionados com o consumo do adquirente, desvinculados do processo produtivo.

Lado outro, a Autuada alega, às fls. 61, que “*as referidas vantagens são inerentes à atividade de industrialização da Impugnante e não decorrem de falta de capacidade de estocagem da Usina*”.

No entanto, às fls. 82, ainda em sua Peça de Defesa, ela mesma se desmente, ao afirmar que “*É importante ressaltar que os gases ventados, apesar de não serem produtos acabados, poderiam ser estocados e posteriormente comprimidos...*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, vê-se que a incapacidade de armazenamento do excedente produzido é sim um fator determinante para que a Impugnante libere à atmosfera gases acabados, que não são consumidos pelo cliente no momento de sua produção.

Às fls 71, a Impugnante apresenta um quadro, abaixo transcrito, com base no qual busca comprovar as alegações de que o produto “ventado” estaria fora das especificações de venda:

GASES	Gases VENTADOS	Gases COMERCIALIZADOS	Diferença entre as especificações dos gases ventados e os comercializados
<b>Oxigênio gasoso</b>	Pressão inferior a 0,6 Kgf/cm <sup>2</sup>	Pressão superior a 17 Kgf/cm <sup>2</sup>	A pressão do gás ventado é aproximadamente 30 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.
<b>Nitrogênio gasoso</b>	Pressão inferior a 0,2 Kgf/cm <sup>2</sup>	Pressão superior a 6,5 Kgf/cm <sup>2</sup>	A pressão do gás ventado é 12 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.

Observando os produtos citados (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 apresentam pressão inferior àqueles, no momento em que são liberados para atmosfera, premissa esta que não tem fundamento técnico, como já explicitado anteriormente.

Verifica-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. 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 Autuada à discussão porque prejudica a tese de defesa por ela apresentada.

O laudo mostra que o índice pureza (composição) do gás “ventado” (fls. 347) é até superior ao do gás acabado para consumo (fls. 344/345), chegando o produto ventado a ser mais puro do que o do produto acabado comercializado:

Gases	Pureza do Gás ACABADO (fls. 344/345)	Pureza do Gás VENTADO (fls. 347)	Diferença entre as composições
<b>Oxigênio gasoso</b>	mínimo de 99,5%	cerca de 99,81%	NENHUMA. O produto ventado chega a ser mais puro do que o comercializado.
<b>Nitrogênio gasoso</b>	79,72 ppm de O <sub>2</sub>	79,64 ppm de O <sub>2</sub>	NENHUMA. O produto ventado tem pureza similar à do 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 0,2 e 0,6 kgf/cm<sup>2</sup> são produtos fora das especificações e por isso não são mercadoria, chega-se ao absurdo de concluir que toda a produção de gases deveria ser descartada para a atmosfera por estar fora das especificações, visto que todo o oxigênio e nitrogênio gasosos puros saídos do RHX no fim do processo de destilação encontra-se com pressões entre 0,08 e 0,6 kgf/cm<sup>2</sup> (itens 9 e 11 da descrição do processo produtivo).

Perfaz, dessa forma, na absurda conclusão de que a fábrica da Impugnante não produz mercadorias acabadas, mas apenas produtos fora de especificação. E, essa não é uma conclusão válida, *a contrariu sensu*, conclui-se que a falha está na tese de defesa apresentada.

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 meio da tubulação por um compressor para que atinjam a pressão requerida no processo produtivo da usina siderúrgica.

Assim, claro fica que o argumento da Autuada de que o produto ventado, por possuir pressão diferente é um produto não acabado, mostra-se falho e incondizente com a realidade.

As cópias parciais do PTA nº 01.000139188-67, incluídas às fls. 20/28, trazem documentos de controle interno apreendidos no ano de 1999 em unidade produtiva da Impugnante situada na cidade de Ipatinga/MG. Tais documentos demonstram claramente a quantidade de gás acabado “ventado” para o meio ambiente, o que demonstra, ao contrário do alegado nas peças de defesa das autuações anteriores referentes à mesma matéria, possui total controle do montante de perdas de gases acabados.

Constam dos quadros dos controles as quantidades produtos acabados (GO<sub>2</sub> e GN<sub>2</sub>) perdidos, o que leva à óbvia conclusão de que a Impugnante sempre realizou tais medições, optando, em face de mera estratégia de defesa, por alegar que não existem perdas de produtos acabados.

Examinando-se os documentos de controle, constata-se que as perdas ali consignadas se referem apenas a GO<sub>2</sub> (oxigênio puro gasoso) e GN<sub>2</sub> (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<sub>2</sub> e GN<sub>2</sub>) 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 perdas.

Com base nos controles apreendidos na unidade de Ipatinga/MG, elaborou-se o índice de perda de produto acabado (0,151120) que foi aplicado na apuração do estorno devido nos Autos de Infração nºs 01.000139188-67 e 01.000207975-31, e que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

agora também é aplicado, por arbitramento, procedimento autorizado pelo art. 53, inciso I do RICMS/02:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Apenas para frisar, os citados Autos de Infração nºs 01.000139188-67 e 01.000207975-31 foram considerados procedentes por esse Conselho de Contribuintes quando de seus julgamentos.

Como já exposto, os 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 01.000139188-67 como no presente feito refere-se apenas a  $GO_2$  e  $GN_2$  (0,151120), 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, já transcrito.

Por conseguinte, não assiste razão à Impugnante em suas alegações de que não há perda de produtos acabados e de que teria direito ao creditamento integral do ICMS de energia elétrica. O trabalho fiscal está em perfeita consonância com a legislação de regência.

A Impugnante alega que a jurisprudência do TJMG é no sentido de que os gases ventados não podem ser considerados mercadorias, o que demonstraria a ilegalidade da glosa de créditos procedida pelo Fisco.

No entanto, importante salientar que as decisões judiciais não são vinculantes para a Autoridade Fiscalizadora e nem mesmo para o órgão julgador administrativo, os quais possuem autonomia para defender ponto de vista diverso daquele albergado pelo Poder Judiciário, até mesmo no intuito de, futuramente, possibilitar o amadurecimento da discussão e uma eventual mudança de entendimento na esfera judicial.

No que tange à alegação de que a Lei Complementar nº 87/96 seria inconstitucional, na medida em que amplia as hipóteses de estorno de crédito trazidas pelo art. 155 da CF/88, cabe ressaltar que por força do disposto no art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75, escapa à competência deste órgão julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade ou negar a aplicação ato normativo em vigor:

Art. 182. 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 consulta a que for atribuído este

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

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 pelo Fisco a título de multa ser reduzido.

Porém, razão não lhe assiste.

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 pelo recolhimento a menor de ICMS 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 suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais.

Vê-se, portanto, que são 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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada 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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

O desembargador 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.

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

No presente 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-se essa 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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Salienta-se que não se cogita de violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e em Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras.

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.

A Multa Isolada exigida, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, foi adequadamente majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, por força da previsão do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal:

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;

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 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 subseqüentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os PTAs que ensejaram a majoração da penalidade são os de nºs 01.000157322-81 (quitado em 07/01/08) e 01.000157456-41 (quitado em 12/05/08), conforme citado pelo Fisco (fls. 10, verso).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Paula Lacerda Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Derc Fernando Alves Martins Leme.

**Sala das Sessões, 13 de abril de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

CL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.965/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000317965-14  
Impugnação: 40.010138958-51  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda.  
IE: 180616449.25-40  
Proc. S. Passivo: Thiago Carlos de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro a 30 de setembro de 2010, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica, 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).

Sustenta o Fisco que a Impugnante fornece gases para indústria estabelecida em área contígua à sua, por meio de gasoduto. Devido à falta de capacidade de estocagem, quando há uma redução no consumo por parte da indústria adquirente, os produtos já acabados são liberados na atmosfera para evitar o aumento de pressão no sistema, configurando a hipótese de estorno de crédito prevista no art. 71, inciso V do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi duplamente majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, por constatação de reincidência.

Portanto, visa a Fiscalização o estorno de parte dos créditos do imposto relativos à aquisição de energia elétrica utilizada na atividade industrial da Impugnante, principalmente, sob o argumento de que, durante o processo produtivo, há ventagem de gases e, sendo assim, a perda de produto acabado geraria o estorno do crédito nos termos do inciso V do art. 71 do RICMS/02.

No que diz respeito ao mérito, faz-se necessária uma análise a respeito dos gases, suas características e do processo industrial da Impugnante, tendo em vista que a principal divergência dos autos consiste na classificação dos gases ventados como produtos acabados ou não.

O processo industrial da Impugnante consiste, basicamente, na retirada do ar da atmosfera para transformá-lo em gases oxigênio, nitrogênio e argônio, nas especificações contratualmente estabelecidas pelo seu cliente.

De modo simplório, o processo industrial da Impugnante é composto por três etapas distintas, quais sejam:

1º) **Destilação**: processo pelo qual os gases comercializados atingem o nível de pureza exigido pelo cliente;

2º) **Resfriamento**: processo pelo qual os gases comercializados atingem o nível de temperatura exigido pelo cliente;

3º) **Compressão**: processo pelo qual os gases comercializados atingem o nível de pressão exigido pelo cliente.

Importante destacar, de pronto, que o processo produtivo da Impugnante apenas se encerra depois de concluídas as três fases acima citadas. Isto se dá porque o fornecimento de gases fora das especificações de pureza, temperatura e pressão contratualmente estabelecidas caracteriza o descumprimento das obrigações assumidas, pois o produto entregue não é aquele objeto do contrato.

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 deste frasco, fazendo com que as moléculas se desloquem com maior velocidade.

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 ( $\text{kgf/cm}^2$ ).

A pressão não é uma característica inerente a um gás, mas decorre da temperatura em que este gás se encontra e, principalmente, do recipiente em que se

encontra armazenado. Contudo, quando se está tratando de gás como uma mercadoria, a pressão, embora continue não sendo uma característica inerente do gás, torna-se uma característica inerente da mercadoria. Esta sutileza é primordial no caso dos autos, pois a incidência do imposto estadual (ICMS) é justamente sobre a circulação de mercadoria, logo apenas se caracterizará o gás como uma mercadoria e, portanto, sujeito à incidência do ICMS, nas condições requeridas pelo mercado, considerando sua pureza, temperatura e pressão.

Desta forma, os gases produzidos pela Impugnante somente representam produto final e acabado e, portanto, mercadorias, caso estejam nos níveis de pureza, temperatura e pressão estipulados pelo mercado.

Neste sentido, laudo técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, deixa claro que os gases ventados no processo produtivo da Impugnante não representam produto final e acabado na medida em que, na ocasião da ventagem, não se encontram nas condições de pressão estabelecidas pelo mercado, a saber:

Quesito 4) quais são os gases ventados durante o processo produtivo da Usina Ouro Branco?

Resposta: os gases ventados durante o processo produtivo da Usina Ouro Branco são gases fora das especificações de fornecimento ao cliente.

Referida conclusão também consta do laudo técnico relativo à perícia judicial realizada na citada usina em ação judicial em que se discute autuação fiscal lavrada com os mesmos fundamentos utilizados na presente autuação, *in verbis*:

Quesito 3) Queiram os Srs. Peritos e Assistentes Técnicos, no caso de resposta positiva ao quesito n.º 1, identificar se o processo produtivo da Embargante revela perdas de produtos acabado e se os gases ventados de que trata a autuação fiscal possuem as mesmas e exatas características dos produtos comercializados (mercadorias) pela Embargante?

Resposta: Não. Os gases ventados não possuem as mesmas características do produto comercializado, muito pelo contrário (ver características dos produtos).

O laudo técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT também é claro ao afirmar que a perda de gases é atividade inerente ao processo produtivo da Impugnante, pois, conforme se depreende da resposta ao quesito n.º 06, a ventagem de gases é imprescindível para que os produtos industrializados sejam produzidos nas especificações contratadas, senão veja-se:

Deste modo, nas variações normais de consumo de oxigênio e nitrogênio do cliente, alimentado pelo gasoduto, os controladores promovem o controle de vazão pela abertura das válvulas de alívio mantendo sempre as vazões constantes da saída da coluna.

Caso a retirada de oxigênio não seja mantida, equivalente ao volume de moléculas de oxigênio contida no ar entrante, haverá o desequilíbrio das concentrações ao longo da coluna. Esse desequilíbrio trará como resultado a perda de pureza das correntes da coluna.

.....  
Importa observar que os quesitos acima transcritos embora se refiram a uma usina específica, podem ser tomados para todas as situações envolvendo a Impugnante, pois seu processo produtivo não é substancialmente diverso.

Analisando detidamente os laudos técnicos elaborados tanto pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT quando pelo Perito Judicial pode-se verificar que os gases ventados apresentam níveis de pressão inferiores aos níveis mínimos de pressão expressamente pré-determinados nos contratos celebrados pela Impugnante com seus clientes, ou seja, são diferentes da mercadoria requerida pelos clientes.

Estas significativas diferenças de pressão entre o gás comercializado e o gás ventado ocorre porque a ventagem se dá antes do início e da conclusão da última etapa do processo produtivo da Impugnante, qual seja, a pressurização do gás que é vendido aos seus clientes.

Considerando que a ventagem ocorre antes do início da última etapa do processo industrial da Impugnante, verifica-se que os gases ventados não podem se caracterizar como produtos acabados.

Some-se, ainda, que o laudo mostra que o índice pureza (composição) do gás “ventado” é até superior ao do gás acabado para consumo. Isto demonstra que o gás ventado é diferente do produto acabado vendido pela Impugnante a seus clientes.

Acrescente-se, também, que o produto nitrogênio “Waste” apresenta-se efetivamente, por diferença de composição química, fora da especificação de pureza do nitrogênio gasoso comercializado. 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.

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:

**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

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

.....

Como restou caracterizado nos autos que os gases ventados não são produtos acabados, não há como se aplicar a regra acima transcrita que impõe o estorno dos créditos.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 13 de abril de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MG