

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

Acórdão: 22.075/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000374375-32  
Impugnação: 40.010139622-64  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda  
IE: 367616449.15-00  
Proc. S. Passivo: Thiago Carlos de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ENERGIA ELÉTRICA - PERDA DE PRODUTOS ACABADOS.** Constatou-se que a Autuada deixou de estornar os créditos do ICMS provenientes da aquisição de energia elétrica consumida na produção de gases proporcionalmente às perdas ocorridas no processo (gases ventados e líquidos perdidos). Infração caracterizada nos termos do art. 71, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6763/75.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/10 a 31/12/10, em razão 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).

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/85, acompanhada dos documentos de fls. 87/358.

Afirma que parte substancial do crédito tributário, referente ao período de 01/01/10 a 16/12/10, estaria alcançada pela decadência prevista no art. 150, § 4º do Código tributário Nacional (CTN), tendo em vista que a notificação da lavratura do Auto de Infração somente ocorreu em 16/12/15;

No mérito propriamente dito, aduz que o lançamento tributário é equivocado, pois as perdas de gases (gases ventados) seriam inerentes ao seu processo produtivo, sendo que esses gases não representam produto final e acabado, em face de diferenças de especificação.

Entende que o Fisco não possui conhecimento para analisar seu processo produtivo e que, por tal razão, deveria ter contratado laudo técnico, elaborado por engenheiro químico, para demonstrar as características dos gases ventados no processo produtivo.

Complementa que os laudos elaborados pelo responsável técnico pela planta (fls. 118/134) e pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) – referentes à Unidade Congonhas (fls. 135/167) e à Unidade Belo Horizonte (fls. 168/249) – demonstram que os gases ventados não seriam produtos acabados. Salienta que tais documentos explicam pormenorizadamente o processo produtivo de suas plantas.

Por meio de descrição do processo produtivo e de dados de especificações dos gases e líquidos comercializados, reitera seu entendimento de que os elementos ventados não são produtos acabados, não podendo ser classificados como mercadoria.

Descreve às fls. 67/68 três procedimentos integrantes do processo de industrialização, nos quais há o que ela chama de “devolução do ar para a atmosfera”.

Apresenta ainda, diversos questionamentos baseados nos laudos técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), todos no sentido de que os produtos ventados/perdidos não seriam mercadorias.

Salienta que as conclusões do laudo do INT já foram referendadas por perícia judicial.

Traz à baila diversas jurisprudências das 1ª, 2ª e 3ª Varas de Feitos Tributários da Comarca de Belo Horizonte, referentes a pedidos de antecipação de tutela em ações anulatórias, ajuizadas pela Impugnante com o intuito de cancelar de Autos de Infração lavrados com base na mesma premissa do presente feito. Argumenta que em tais jurisprudências houve reconhecimento de que os gases ventados não são produtos acabados.

Afirma que possui direito ao creditamento integral do ICMS incidente sobre a energia elétrica utilizada no processo de industrialização.

Sustenta que há impossibilidade de aplicação concomitante de multa de revalidação e multa isolada.

Diz, ainda, que, em se admitindo o cabimento das multas aplicadas, teriam elas caráter nitidamente abusivo e confiscatório.

Requer, ao final, a juntada posterior de laudo do INT encomendado especificamente para a unidade produtiva da Autuada e, em seguida, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 363/371, refuta integralmente todas as alegações da Defesa. E, requer a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 381/401, opina, no mérito 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.

O presente lançamento trata-se de recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/10 a 31/12/10, em razão da falta de estorno de créditos de ICMS provenientes da entrada de energia elétrica, proporcionalmente às perdas ocorridas de produto acabado (gases ventados e líquidos perdidos).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente à parcela do crédito tributário referente ao período de 01/01/10 a 16/12/10, entendendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. 1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE

ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO. 2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCÉDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/12/15 (fls. 05).

No que diz respeito ao mérito propriamente dito, 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 pelo Fisco 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 deste frasco, fazendo com que as moléculas se desloquem com maior velocidade.

A pressão não é uma característica inerente a um gás, mas decorre de sua temperatura e, principalmente, do recipiente em que ele 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 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 e é 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.

Constata-se, portanto, que o volume é proporcional ao número de partículas existentes no gás. Do exposto, constatamos 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. 165, que “*As condições de pureza dos produtos líquidos são estabelecidas pelas normas de qualidade da WHITE MARTINS (NQ 2004) 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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/cm<sup>2</sup>. Na cidade de La Paz, capital da Bolívia, situada a 3.600 m de altitude em relação ao mar, essa pressão se reduz a aproximadamente 0,66 kgf/cm<sup>2</sup>.

Se você analisar a composição do ar atmosférico no Rio de Janeiro e também em La Paz, verá 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 encontra-se 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 viável, pois estar-se-ia diante de uma outra substância que não mais atenderia às aplicações do ar pré-existente.

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 do gás.

A definição de oxigênio retirada do próprio site da Impugnante corrobora a afirmação de que pressão não é uma característica inerente a um gás. Note-se que a definição do elemento químico não cita a pressão em momento algum, obviamente porque esta característica não é inerente à substância:

*“Oxigênio*

*Gás incolor, altamente oxidante.*

*Jamais permita contato de óleo, graxa ou outros combustíveis, diretamente com oxigênio puro ou em equipamento associado devido ao perigo de explosão.*

I - Identificação

<b>Produto</b>	<b>OXIGÊNIO</b>
<b>Nome Químico</b>	<b>OXIGÊNIO</b>
<b>Fórmula</b>	<b>O<sub>2</sub></b>
<b>Peso Molecular</b>	<b>31,9988</b>
<b>Nome Comercial</b>	<b>Oxigênio</b>

**II - Dados Físicos**

<b>Ponto de Ebulição, 760 mmHg</b>	-182,96 °C (-297,33 °F)
<b>Ponto de Congelamento</b>	-218,78 °C (- 361,8 °F)
<b>Massa específica kg/m<sup>3</sup></b>	1,326
<b>Densidade do Vapor (ar=1)</b>	1,105
<b>Solubilidade em Água, % em Peso</b>	0,0491
<b>Porcentagem de Matéria Volátil em Volume</b>	100
<b>Aparência e Odor</b>	Gás incolor e inodoro a pressão e temperatura normais.”

<http://www.praxair.com/sa/br/bra.nsf/AllContent/50AB78D2F8174FB08525727D004D6130?OpenDocument&URLMenuBranch=305F3DF67AF6BA44852572F10053F811>

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

Importante salientar que as informações referentes ao processo produtivo se baseiam nos laudos acostados ao Auto de Infração pela própria Impugnante, especificamente aquele elaborado pelo INT para a Unidade Congonhas (fls. 135/167), a qual possui processo produtivo muito semelhante ao dela. Veja-se o resumo do processo produtivo:

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, 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 um trocador de calor denominado 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 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 5 ppm de O<sub>2</sub> e a base tem ar líquido, enriquecido com 40% 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 de 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 é praticamente oxigênio puro;

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 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 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 0,3 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ponto do sistema. Ao atingir o limite operacional de pressão, a válvula de alívio libera oxigênio produto (com cerca de 99,6% 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 (*Tal informação consta das fls. 33/34 do laudo do INT, já apresentadas em autuações anteriores. Mas como tais páginas fazem prova contra o Contribuinte, foram por ele maliciosamente suprimidas do documento no presente feito, como se nota pela observação da sequência das páginas do laudo - fls. 166/167*). 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 0,08 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 0,1 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 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 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 coluna de destilação e não deslocar a concentração de argônio para um ponto inferior à bandeja 24. (*Tal informação consta das fls. 33/34 do laudo do INT, já apresentadas em autuações anteriores. Mas como tais páginas fazem prova contra o Contribuinte, foram por ele maliciosamente suprimidas do documento no presente feito, como se nota pela observação da sequência das páginas do laudo - fls. 166/167*). 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 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 utilizados no PTA 01.000139188-67 (fls. 20/33), já julgado procedente por esse Conselho de Contribuintes.

Não obstante a ausência de questionamento por parte da Contribuinte quanto a esse ponto, é de se ressaltar que o Auto de Infração foi lavrado com base em procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária. O arbitramento efetuado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Fiscalização está em consonância com o disposto no art. 148 do CTN, no art. 18 da Lei Complementar nº 87/96 e nos artigos 53, inciso VI e 54, § 2º do RICMS/02, abaixo reproduzidos:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

LC 87/96

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

RICMS/02

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

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

A utilização de índice de perda de produto acabado referente a outro estabelecimento similar da Impugnante é critério acertado para situação, tendo em vista que o processo produtivo de ambas as unidades é semelhante, consistindo na utilização de energia elétrica em sistema de fracionamento de gases da atmosfera com a finalidade de atender, principalmente, demanda de usina siderúrgica por meio de gasoduto.

Basear-se o Fisco, para elaboração do Auto de Infração, em índice técnico originado da própria Contribuinte, permite a construção de um arbitramento com a máxima aproximação do fato à norma, aumentando o grau de similaridade entre a presunção e a realidade efetivamente ocorrida.

Os parâmetros utilizados para o arbitramento estão claramente demonstrados no Relatório Fiscal (fls. 09/11) e nos Anexos 1 e 2 (fls. 12/15), o mesmo acontecendo com os dispositivos legais que autorizam tal procedimento fiscal, além daqueles relativos às infringências e penalidades aplicadas, que constam do campo próprio da peça fiscal, à fls. 04 (anverso e verso).

Ademais, a Autuada, quando instada a apresentar os valores referentes às perdas de produto acabado, por meio do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF 10.000013099-59, de 31/08/15 (fls. 02), optou por declarar que “não existe medição para essas vazões” (fls. 39).

Por outro lado, em resposta à mesma intimação (fls. 38 – anverso e verso), a Impugnante afirma que as ventagens de gases acabados decorrem de redução no consumo do cliente e não de uma característica inerente ao processo produtivo. Observe-se as falas do próprio Contribuinte: “... *nas variações normais de consumo de oxigênio e nitrogênio do cliente, alimentado pelo gasoduto, os controladores promovem o controle da vazão pela abertura das válvulas de alívio mantendo sempre as vazões constantes na saída da coluna... ...o controlador de pressão promove abertura da válvula de alívio de pressão sempre que há uma redução no consumo de oxigênio pelo cliente*”. (Grifou-se)

Assim, decorre logicamente que se houvesse capacidade de estocagem adicional ou consumo pelo cliente de todo o gás produzido, as ventagens de produto acabado não ocorreriam.

Mesmo sendo do conhecimento do Fisco que a Impugnante realiza medições das perdas por ventagem para a atmosfera de gases e líquidos acabados (como se verá em detalhe mais adiante), a Impugnante se recusou a apresentar os dados solicitados sob o inverídico argumento de não existirem.

Dessa forma, em face de recusa à apresentação dos dados solicitados, restou autorizado o arbitramento conforme previsão do art. 53, inciso VI do RICMS/02, já transcrito.

No que tange ao creditamento decorrente da entrada de energia elétrica, importante salientar que vige 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 vedar o aproveitamento e 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 produtos acabados 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, assim como toda a estratégia de defesa ao longo da peça impugnatória, 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 por diversas vezes ao longo da Impugnação que as perdas ocorridas são inerentes ao processo produtivo, não havendo perdas de produto acabado.

Inclusive, apresenta às fls. 69/70 respostas a quesitos de perícia judicial nas quais o perito chega a uma conclusão duplamente equivocada a respeito do processo produtivo da Autuada, quando afirma que (1) os gases ventados não possuem as mesmas características do produto comercializado e (2) os elementos lançados na atmosfera não são produtos acabados (comercializados), fazem parte do seu processo produtivo e, ainda, não são eliminados por falta de capacidade de estocagem.

Entretanto, em sede de defesa no PTA nº 01.000174052-01, referente à unidade de Congonhas, a Impugnante apresentou uma perícia judicial, que,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estranhamente diga-se, constavam conclusões completamente diferentes em relação ao mesmo processo produtivo.

Ressalta-se que a unidade industrial da Autuada, situada em Congonhas/MG, fornece gases, via gasoduto, à siderúrgica Gerdau Açominas, unidade Ouro Branco-Congonhas.

Naquela oportunidade, o Quesito 2, formulado pela própria Autuada, e, também, a resposta dada pelo perito (fls. 342/343 do referido processo) chegaram a outra conclusão em relação às perdas de gases acabados:

*“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”.*

Observa-se que essa resposta do perito 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 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.

Como se vê, nem mesmo na esfera judicial há concordância assente com a tese da Impugnante.

Ela própria, ao descrever os “três procedimentos contidos no processo de industrialização em que há a devolução de ar para a atmosfera” (fls. 68), 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 calor com o ambiente e precisam ser “aliviados” por meio de ventagem para o ambiente. Trata-se de uma situação onde se constata, sem maior esforço, que o produto acabado está se perdendo ao ser lançado ao meio ambiente.

Às fls. 55, 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. Veja-se:

GASES	Gases VENTADOS	Gases COMERCIALIZADOS	Diferença entre as especificações dos gases ventados e os comercializados
Oxigênio gasoso	Pressão é de 1,0 Kgf/cm <sup>2</sup>	Pressão de 13 Kgf/cm <sup>2</sup>	<u>A pressão do gás ventado é 13 vezes inferior</u> à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-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 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 essencial 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.

Os dados referentes 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.

As fls. 33/34 desse laudo (conforme já dito anteriormente, arditosamente suprimidas pela Impugnante, mas reproduzidas, em parte, pelo perito judicial em seu laudo referente à Unidade Congonhas – fls. 267) mostram que o índice pureza médio (composição) do gás “ventado” (99,83%) é até superior ao do gás acabado para consumo (99,6%), chegando o produto ventado a ser mais puro do que o do produto acabado comercializado:

Gases	Pureza do Gás ACABADO (fls. 267)	Pureza média do Gás VENTADO (fls. 267)	Diferença entre as composições
Oxigênio gasoso	mínimo de 99,6%	mínimo de 99,83%	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 os gases “ventados” com pressões inferiores a 1,0 kgf/cm<sup>2</sup> são produtos fora das especificações e, por isso, não são mercadorias, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que toda a produção de gases deveria ser descartada para a atmosfera por estar fora das especificações, visto que todos os gases puros saídos do sistema no fim do processo de destilação encontram-se com pressões de tal ordem.

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

Os gases produzidos saem da planta de destilação em baixa pressão, em razão da própria necessidade operacional do sistema, que não é dimensionado para destilar gases em alta pressão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como o cliente exige pressões muito superiores às aquelas obtidas ao fim do processo produtivo da Impugnante, tais gases em baixa pressão são bombeados através da tubulação por um compressor, para que atinjam a pressão de uso requerida pela usina siderúrgica.

Em outras palavras, a compressão dos gases é uma exigência específica do adquirente e não uma atividade intrínseca ao processo produtivo da Impugnante.

Assim, fica claro que o argumento de que o produto ventado, por possuir pressão diferente, é um produto não acabado, é falho e não condiz com a realidade, não podendo, dessa forma, ser acolhido.

Somente o nitrogênio “waste”, em razão da diferença de composição química quando comparado o nitrogênio gasoso, encontra-se fora da especificação de pureza de mercadoria comercializável. Esse produto e apenas este, 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.

As cópias do PTA nº 01.000139188-67 (Anexo 5 – fls. 20/33) 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 que a Impugnante, ao contrário do alegado em sua peça de defesa, possui total controle do montante de perdas de gases acabados.

Analisando os quadros dos controles, deles constam as quantidades produtos acabados ( $GO_2$  e  $GN_2$ ) perdidos, o que leva à óbvia conclusão de que a Impugnante sempre realizou tais medições, optando nesse momento, em face de mera estratégia de defesa, por alegar que não há medição de tais perdas.

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 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 no Auto de Infração nº 01.000139188-67, e que agora também é aplicado ao presente Auto de Infração, por arbitramento.

Apenas para frisar, o Auto de Infração nº 01.000139188-67 foi considerado procedente por esse Conselho de Contribuintes quando de seu julgamento.

Como já exposto, estes 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 de destilação, 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<sub>2</sub> e GN<sub>2</sub>, 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 também de que teria direito ao creditamento integral do ICMS de energia elétrica, estando o feito fiscal 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, vez que só teria ocorrido descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global exigido pelo Fisco 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 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 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)**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No 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 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 a 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.

A majoração da penalidade isolada em razão de reincidência está prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

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.

(Grifou-se)

O Fisco, por meio dos documentos de fls. 35/36, demonstrou que o Contribuinte reconheceu, em razão de pagamento, a prática anterior de infrações que também ensejaram a aplicação da Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, razão pela qual se mostra correta a majoração.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste 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. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

No que tange ao pedido para que seja autorizada a apresentação posterior de laudo do INT encomendado especificamente para a unidade produtiva autuada, é de se notar que a legislação, via de regra, não alberga a pretensão da Impugnante, posto que o art. 119, parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08, é claro ao prever a preclusão do direito de apresentar provas com o transcurso do prazo para impugnação:

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

Parágrafo único. Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão. (Grifou-se).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder o prazo de 48 (quarenta e oito) horas para que o procurador da Impugnante, Dr. Thiago Carlos de Carvalho, junte aos autos o instrumento de substabelecimento atualizado. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Thiago Carlos de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário, e da Conselheira vencida, os Conselheiros, Ivana Maria de Almeida e Derec Fernando Alves Martins Leme.

**Sala das Sessões, 16 de junho de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.075/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000374375-32	
Impugnação:	40.010139622-64	
Impugnante:	White Martins Gases Industriais Ltda. IE: 367616449.15-00	
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 janeiro a dezembro de 2010, 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).

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.

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.

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 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 ocorrem 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.

Pelos laudos apresentados inexistem dúvidas de que os gases ventados apresentam níveis de pressão dezenas de vezes inferiores à pressão contratualmente prevista dos gases comercializados entre a Impugnante e seus clientes.

Diante disto, verifica-se que os gases ventados não podem ser considerados como produto final e acabado (mercadoria), pois apresentam níveis de pressão inferiores daqueles previstos em contrato sendo, portanto, imprestáveis para transformação do ferro em aço, objetivo de sua aquisição pela destinatária.

Conclui-se, assim, que a ventagem é parte do processo produtivo da Impugnante, pois ocorre antes da última etapa de seu processo industrial e os gases ventados não podem ser considerados como produto final.

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:

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

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;

.....

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.

Cumprе destacar que a Impugnante obteve decisão a ela favorável em processo sobre a mesma matéria tratada nos presentes autos da qual transcreve-se a parte da ementa relativa a questão objeto deste voto, a saber:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO. ICMS. DECADÊNCIA. MÉRITO. AUTUAÇÃO EM VIRTUDE DA FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS MERCADORIAS PERDIDAS. GASES VENTADOS. PERÍCIA TÉCNICA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE COM O PRODUTO ACABADO E OBJETO DE COMERCIALIZAÇÃO. AFASTAMENTO DO ARTIGO 32, V, DA LEI N.º 6.763/75. LANÇAMENTOS AULADOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RAZOABILIDADE. CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA.

.....  
É POSSÍVEL O CREDITAMENTO DA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NA PRODUÇÃO DE GASES VENTADOS, UMA VEZ QUE DEMONSTRADO, ATRAVÉS DE PERÍCIA TÉCNICA, QUE TAIS GASES, EXPELIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO CORRESPONDEM AO PRODUTO FINAL COMERCIALIZADO, AFASTANDO A APLICABILIDADE DO ARTIGO 32, V, DA LEI N.º 6.763/75.

.....  
(REEXAME NECESSÁRIO CV N.º 1.0024.12.343325-2/001; 1ª CÂMARA CÍVEL TJMG; RELATOR: DES. ARMANDO FREIRE; DATA DO JULGAMENTO: 12.04.2016; DATA DA PUBLICAÇÃO: 25.04.2016)

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 16 de junho de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**