

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.979/12/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173972-09
Impugnação: 40.010132224-81
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 062616449.00-05
Proc. S. Passivo: Alessandra Bittencourt de Gomensoro/Outro(s)
Origem: DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – Constatado o aproveitamento indevido de crédito em razão da falta de estorno proporcional do imposto creditado referente à aquisição de energia elétrica consumida na produção de gases, em função de perdas decorrentes de fatores alheios à produção, nos termos do art. 71, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, resultando em falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS. Correta a exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/07/07 a 31/12/08, de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, decorrente de falta de estorno proporcional do imposto creditado, referente à aquisição de energia elétrica consumida na produção de gases, em função de perdas ocorridas no processo (gases ventados e líquidos perdidos), conforme demonstrado nos Anexos 1 e 2.

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº. 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 97/127, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 428/441.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 443/458, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 16/10/12, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 23/10/12.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Relator) e o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que julgavam procedente o lançamento. Pela Impugnante,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sustentou oralmente Dr. João Marcos Colussi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa.

DECISÃO

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

Das Preliminares

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração argumentando que a peça foi lavrada com base em mera presunção e que o método de arbitramento utilizado pela Fiscalização (índice de perda de produto acabado, referente a outro estabelecimento da Impugnante que realiza a mesma atividade) seria irregular, pois se refere a uma outra época, com outras particularidades.

Não procede a alegação da Impugnante, pois o Auto de Infração foi lavrado com base em procedimento fiscal idôneo e previsto na legislação tributária. O arbitramento efetuado pelo Fisco está em consonância com o disposto no art. 148 do CTN, no art. 18 da Lei Complementar nº 87/96 e nos arts. 53, inciso VI e 54, § 2º, da Parte Geral do RICMS/02, abaixo transcritos:

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.

LCP 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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a Fiscalização, para elaboração do Auto de Infração, em índice técnico originado do próprio 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. 08/10) e nos Anexos 1 e 2 (fls. 11/13), 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, às fls. 04/05.

Ademais, a Impugnante, quando intimada a apresentar os valores referentes às perdas de produto acabado, objeto da autuação, pelo Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF 10.000002301.86 (fls. 02), optou por declarar que “não existe medição de vazão de substâncias lançadas para a atmosfera” (fls. 18). A Impugnante se recusou a apresentar os dados solicitados sob o argumento de não existirem, mesmo sendo do conhecimento prévio da Fiscalização a existência de tais medições, conforme se verá na análise do mérito.

Dessa forma, em face de recusa à apresentação dos dados solicitados, restou autorizado o arbitramento conforme previsão do art. 53, inc. V da Parte Geral do RICMS/02, acima transcrito.

Nesse sentido, incabível a preliminar arguida, não se vislumbrando qualquer ilegalidade ou nulidade no lançamento fiscal.

Do Mérito

Trata-se de acusação fiscal por falta de estorno de créditos de ICMS provenientes da entrada de energia elétrica, proporcionalmente à perda de produtos acabados produzidos, no período de 01/07/07 a 31/12/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

No que diz respeito ao mérito, 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 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 da sua temperatura 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 quando o gás é resfriado.

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

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

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

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

Vê-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 ao 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. 321, 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 ao nível do mar (Rio de Janeiro, por exemplo) é de 1 atmosfera (atm), que equivale a aproximadamente 1 kgf/cm². Na cidade de La Paz, capital da Bolívia, situada a 3.600m de altitude em relação ao mar, essa pressão se reduz a aproximadamente 0,66 kgf/cm².

Se for analisada a composição do ar 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 atmosférico, com os mesmos elementos químicos.

O mesmo se dá em relação à temperatura. Por mais que ela varie substancialmente em todo em 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 atmosférico, haveria uma profunda mudança em sua composição química, fazendo surgir uma nova mistura de gases que não mais poderia ser chamada de ar atmosférico. A vida nem mesmo seria mais possível, pois se estaria diante de um outro produto, que não mais atenderia às aplicações do ar atmosférico preexistente.

Essa pequena “abstração” tem o intuito de determinar 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.

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 pela própria Impugnante:

1. inicialmente, o ar atmosférico captado passa por um filtro onde as partículas sólidas são removidas;
2. em seguida o ar filtrado é comprimido em quatro estágios. Como se aquece em cada estágio de compressão, o calor é retirado por três interresfriadores, onde o ar troca calor com a água de refrigeração. O gás quente que sai do último estágio de compressão é resfriado no posresfriador (DCA), onde entra em contato direto com a água de resfriamento;
3. em seguida, 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 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 tem-se 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 de oxigênio, uma de nitrogênio e duas de argônio). A coluna inferior, com 52 (cinquenta e duas) bandejas, tem no topo nitrogênio com 5 (cinco) ppm de O₂ e a base tem ar líquido, com 40% (quarenta por cento) de oxigênio. O ar entra abaixo da bandeja 1 (um) e borbulha no líquido. O nitrogênio, com ponto de ebulição mais baixo, vaporiza para o topo da coluna. O oxigênio se condensa e escorre pelo 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. Possui 61 (sessenta e uma) bandejas de destilação. 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 99,6% (noventa e nove vírgula seis 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 de argônio. O fluxo de ar deve se manter constante, para que a

concentração de argônio não se desloque para bandejas superiores (quando há menos nitrogênio) ou inferiores (quando há menos oxigênio) e provoque a parada de todo o sistema de destilação;

7. o excesso de oxigênio líquido é enviado para os tanques de estocagem. O oxigênio e o nitrogênio gasoso são retirados, respectivamente, do fundo e do topo da coluna superior. As correntes de nitrogênio gasoso, nitrogênio “waste” e oxigênio gasoso passam por um superaquecedor a fim de manter o equilíbrio térmico entre elas ao entrarem 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 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 0,46 kgf/cm² para a pressão de consumo do cliente (siderúrgica ligada por gasoduto), de 17 (dezesete) a 25 (vinte e cinco) kgf/cm². Obs: Note-se que o produto final oxigênio gasoso puro sai do processo de destilação a uma pressão de 0,46 kgf/cm². A partir daqui não há mais mudança na composição do produto. O produto final será apenas pressurizado para atender a uma especificidade do comprador, alheia ao processo produtivo;
10. o fluxo de oxigênio produto saído 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 menos, a pressão começa a aumentar nesse ponto do sistema. Quando atinge 0,6 kgf/cm², a válvula de alívio libera oxigênio produto (com 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 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;

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 0,1 kgf/cm² para a pressão de consumo do cliente gasoduto, de 6,5 a 8,0 kgf/cm². Obs: Note-se que o produto final nitrogênio gasoso puro sai do processo de destilação a uma pressão de 0,1 kgf/cm². A partir daqui não há mais mudança na composição do produto. O produto final será apenas pressurizado para atender a uma especificidade do comprador, alheia ao processo produtivo;

12. o fluxo de nitrogênio produto saído do 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 menos, a pressão começa a aumentar nesse ponto do sistema. Quando atinge 0,2 kgf/cm², a válvula de alívio libera nitrogênio produto puro (com 10 ppm de O₂) para a atmosfera, de forma a evitar danos aos equipamentos da planta industrial e, principalmente, manter o fluxo contínuo na coluna de destilação, para 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, a Fiscalização procedeu ao estorno do crédito de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica utilizada no processo de destilação dos gases, à razão de 0,151120 do valor total, índice esse apurado em face de controles de perdas de produtos acabados apreendidos na unidade da Impugnante situada em Ipatinga/MG e utilizados no PTA 01.000139188-67, já julgado precedente por esse Conselho de Contribuintes.

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

RICMS

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

Essa alegação da 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 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 que as perdas ocorridas são inerentes ao processo produtivo, não havendo perdas de produto acabado.

Em face da alegação central da Impugnante, importante se faz transcrever o quesito 2 (fls. 377), formulado por ela própria em face de perícia judicial e, também, a resposta dada pelo Perito a tal quesito (fls. 378):

*“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”.***

A 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O próprio laudo do INT afirma, às fls. 326, que “... 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 que confirma que a perda de gases acabados decorre de fatores externos à produção e não inerentes ao próprio processo produtivo.

Às fls. 109, 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 inferior a 0,7 Kgf/cm ²	Pressão superior a 17 Kgf/cm ²	A pressão do gás ventado é aproximadamente 30 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.
Nitrogênio gasoso	pressão inferior a 0,5 Kgf/cm ²	Pressão superior a 6,5 Kgf/cm ²	A pressão do gás ventado é 12 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas.
Nitrogênio “Waste”	pressão inferior a 0,5 Kgf/cm ²	Pressão superior a 20,4 Kgf/cm ²	A pressão do gás ventado é 40 vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento e verificada nas coletas..

Observando as duas primeiras linhas (Oxigênio gasoso e Nitrogênio gasoso), vemos 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 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 Impugnante à discussão porque prejudica a tese de defesa por ela apresentada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O laudo mostra que o índice pureza (composição) do gás “ventado” (fls. 320) é exatamente o mesmo do gás acabado para consumo (fls. 324/326), **chegando o produto ventado a ser mais puro do que o do produto acabado comercializado.** Veja-se esses dados:

Gases	Pureza do Gás ACABADO (fls. 320)	Pureza do Gás VENTADO (fls. 324/326)	Diferença entre as composições
Oxigênio gasoso	mínimo de 99,5%	cerca de 99,82%	NENHUMA. O produto ventado chega a ser mais puro do que o comercializado.
Nitrogênio gasoso	5 a 10 ppm de O ₂	cerca de 4,69 ppm de O ₂	NENHUMA. O produto ventado chega a ser mais puro do que o comercializado.

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

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

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

Assim, claro fica que o argumento da Impugnante de que “o produto ventado, por possuir pressão diferente, é um produto não acabado” é falho e não condiz com a realidade, não merecendo acolhida por parte deste órgão julgador.

Já em relação ao terceiro produto objeto da planilha de fls. 109 (Nitrogênio “Waste”), apresenta-se, efetivamente, por diferença de composição química, fora da especificação de pureza do nitrogênio gasoso comercializado. Este produto, **e apenas este**, de fato não é mercadoria acabada, para o qual não foi exigido o tributo.

A Impugnante equivoca-se ao alegar em sua defesa que o nitrogênio “waste” ventado possui pressão 40 (quarenta) vezes inferior à especificada no contrato de fornecimento, pois, de fato, este produto não é comercializado. A lista de produtos comercializados pela Impugnante consta das fls. 107 dos autos e não contempla tal variedade de gás.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 definição de nitrogênio “waste” encontra-se no laudo anexado às fls. 247: “Nitrogênio impuro, retirado da coluna superior, com concentração de oxigênio variando em até cerca de 12% (doze por cento), que participa no controle do processo”.

As cópias do PTA 01.000139188-67 de fls. 76/81 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 Autuada, 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 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 01.000139188-67, julgado procedente por este Conselho de Contribuintes, e que agora também é aplicado ao presente Auto de Infração, por arbitramento.

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 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 (0,151120) se refere apenas a GO_2 e GN_2 , desconsiderando as perdas de nitrogênio “waste”, vislumbra-se que tal índice está totalmente de acordo com a previsão do art. 71, inciso V da Parte Geral do RICMS/02.

Por conseguinte, não assiste razão à Impugnante em suas alegações de impropriedade do arbitramento, de que não há perda de produtos acabados e também de que teria direito ao creditamento integral do ICMS de energia elétrica, estando o trabalho fiscal em consonância com a legislação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei 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 as multas se referem a 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

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

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

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

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de energia elétrica quando a mercadoria produzida se perder, por qualquer motivo. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

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. 110, inciso I do RPTA.

Não obstante a alegação da Impugnante de que o somatório das multas aplicadas teria natureza nitidamente confiscatória, verifica-se que as multas foram exigidas de acordo com as previsões da legislação tributária estadual.

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. Acrescente-se que a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco, nada dizendo em relação às penalidades.

Especificamente no tocante à multa de revalidação, esta se refere a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido, no todo ou em parte, tendo pois natureza sancionatória.

O professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ILÍCITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO É O COMPORTAMENTO QUE IMPLICA INOBSERVÂNCIA DE NORMA TRIBUTÁRIA. IMPLICA INADIMPLIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, SEJA PRINCIPAL OU ACESSÓRIA”.

“SANÇÃO É O MEIO DE QUE SE VALE A ORDEM JURÍDICA PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO ILÍCITO. PODE LIMITAR-SE A COMPELIR O RESPONSÁVEL PELA INOBSERVÂNCIA DA NORMA AO CUMPRIMENTO DE SEU DEVER, E PODE CONSISTIR NUM CASTIGO, NUMA PENALIDADE A ESTE COMINADA”.

Resta claro que não 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.

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.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior, realizado em 16/10/12. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente. Participou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor).

Sala das Sessões, 25 de outubro de 2012.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.979/12/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173972-09
Impugnação: 40.010132224-81
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 062616449.00-05
Proc. S. Passivo: Alessandra Bittencourt de Gomensoro/Outros(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Como se observa do trabalho fiscal em comento, a Fiscalização exige parcelas atinentes a ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75, ao argumento de que recolheu imposto a menor em virtude da falta de estorno proporcional do tributo creditado na aquisição de energia elétrica consumida na produção de gases, em função das perdas ocorridas no processo (gases ventados e líquidos perdidos).

Em anexo à peça fiscal, encontra-se o relatório que justifica o ilícito defendido no Auto de Infração (AI), com o fundamento de que a falta de capacidade de estocagem da empresa autuada faz com sejam liberados os produtos na atmosfera, ou seja, os produtos liberados são em verdade “produtos acabados”. Este é o escopo do AI.

“Data venia” dos votos majoritários, reputo que a questão não se mostra na forma defendida pela Fiscalização no caso vertente.

Na análise do trabalho em discussão, percebe-se que há elementos técnicos que nos permite auferir ao certo se de fato, **os “produtos” liberados na atmosfera são mesmo produtos acabados e se esta “liberação” é também consequência da incapacidade de estocagem da empresa autuada.**

O cerne desta contenda está então na análise destas duas circunstâncias, pois a justificativa da Fiscalização a legitimar o aproveitamento indevido está no fato de que é liberado pela Autuada **produto acabado em razão da incapacidade de estocagem.**

Tecnicamente então, temos no processo que a Impugnante detém contratantes, ou seja, empresas que contratam e adquirem os gases produzidos por ela. Dentro desta lógica contratual, o “produtos acabados”, a nosso sentir, são os produtos encomendados e adquiridos pelo contratante.

Nesta análise técnica, o Instituto Nacional de Tecnologia – INT pertencente ao Ministério da Ciência e Tecnologia, elaborou um laudo técnico de 35 (trinta e cinco) páginas detalhando, de forma pontual, o processo produtivo da empresa autuada e,

quando das respostas aos quesitos formulados pela Impugnante, aduziu no quesito “2” que:

“Quais são os produtos comercializados pela usina Ouro Branco?”

Resposta: Os produtos comercializados pela usina Ouro Branco são:

- oxigênio gasoso com pressão superior a 17 Kgf/cm²;
- oxigênio líquido saturado com 99,5% de pureza;
- nitrogênio gasoso com pressão superior a 6,5% Kgf/cm²;
- nitrogênio líquido saturado com impureza máxima de 5 ppm de O²
- argônio gasoso com pressão superior a 10 Kgf/cm²;
- argônio líquido saturado com impureza máxima de 2 ppm de O² e 6 ppm de N²”

Como se observa, a Instituição Federal somente considera como “produto final acabado” no caso da Impugnante o oxigênio, nitrogênio e o argônio nos estados físicos e nas condições de saturação e pureza lançados no laudo e transcritos aqui.

Portanto, não vislumbro nos limites que o laudo transmite qualquer elemento técnico a referendar que os “gases ventados” e “líquidos perdidos” assim considerados no AI, sejam os “produtos finais” defendidos como tal no libelo acusatório.

Tecnicamente falando, não há um ponto sequer no laudo transmitindo esta informação defendida pela Fiscalização no caso concreto dos autos.

Portanto, insisto aqui, não vejo como enquadrar tais produtos liberados a atmosfera como os “produtos acabados” assim fabricados pela empresa autuada.

Aliás, mais a frente no laudo apresentado, especificamente quando faz alusão ao quesito número “4” formulado pela Contribuinte, registra que os “gases ventados” “...são fora das especificações de fornecimento ao cliente”.

Ora, se estes gases ventados estão fora do que foi contratado pelos clientes como objetivamente colocado no laudo, não podemos, “data venia”, chamar aquele produto de “acabado”.

Outra assertiva lançada no AI a dar sustentação à acusação fiscal está no fato de que estes gases ventados e líquidos também são lançados na atmosfera porque a empresa não detém capacidade de armazenamento compatível com o que produz.

Neste tópico, que trata também de elemento defendido pela Fiscalização a sustentar o trabalho fiscal vemos, no caso vertente dos autos, uma inusitada situação, pois em resposta objetiva ao quesito número “6”, depreende-se que a Usina autuada **NÃO PODE OPERAR CONTINUAMENTE SEM VAZÃO DESTES GASES**, ou seja, a vazão, do ponto de vista técnico, não é consequência, como afirma o libelo acusatório, de incapacidade de estocagem.

Não há nos autos elementos técnicos que sustentem esta afirmativa que somente está na manifestação fiscal.

Aliás, a Fiscalização não trouxe qualquer “laudo”, ainda que emprestado, ou mesmo alguma “literatura” própria ao tema dos autos, referendando suas assertivas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Circunstância que nos remete novamente à prova técnica constantes dos autos e que trilha em favor da Impugnante.

Diante do exposto, e considerando, repita-se, que a questão dos autos é eminentemente técnica, não vejo como não me curvar ao laudo apresentado pela Autuada que é exarado pelo INT já referido aqui, até porque, foi este mesmo laudo que, em sede liminar, convenceu o Ilustre Magistrado que a fls. 293 exarou decisão judicial favorável ao Contribuinte em questão, onde ali se debateu questão absolutamente idêntica à dos autos.

Sala das Sessões, 25 de outubro de 2012.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**

CC/MG