

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.728/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000628839-23
Impugnação: 40.010143015-71
Impugnante: Air Liquide Brasil Ltda.
IE: 263240888.03-47
Proc. S. Passivo: Marcos Engel Vieira Barbosa/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). Infração caracterizada nos termos do art. 71, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual foi majorada em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a majoração da multa isolada, em atendimento ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/07/14 a 31/07/16, em decorrência de falta de estorno do imposto creditado, relativo à aquisição de energia elétrica consumida na produção, proporcionalmente às perdas de produto acabado (oxigênio gasoso – GOX LP), conforme demonstrado no Anexo 1 (Quadro Resumo das Exigências Fiscais – fls. 14).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual foi majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 28/55, juntando documentos às fls. 56/173.

O Fisco, em manifestação de fls. 179/196, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG, conforme diligência de fls. 206, determina o retorno dos autos à origem para concessão ao Sujeito Passivo de abertura de vista no prazo legal, em razão de aditamento à manifestação fiscal de fls. 207/209.

Devidamente cientificada, mediante Ofício nº 262/2017 de fls. 210, a Impugnante examina os autos, de acordo com o documento de fls. 211, contudo, não se manifesta.

O Fisco, então, às fls. 214, reitera as manifestações precedentes.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 216/231, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir a majoração da multa isolada, em atendimento ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN.

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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/07/14 a 31/07/16, em decorrência de falta de estorno do imposto creditado, relativo à aquisição de energia elétrica consumida na produção, proporcionalmente às perdas de produto acabado (oxigênio gasoso – GOX LP), conforme demonstrado no Anexo 1 (Quadro Resumo das Exigências Fiscais – fls. 14 e CD de fls. 26).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 55, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual foi majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

De acordo com as informações constantes dos autos, a Contribuinte, estabelecida em Fortaleza de Minas/MG, fornece gases industriais a clientes diversos, dentre eles a empresa Votorantim Metais Níquel S/A, que está localizada em área contígua ao estabelecimento autuado.

O processo industrial da Autuada se inicia com a captação do ar atmosférico, que é submetido aos processos de compressão, purificação e destilação. Assim, as moléculas dos principais componentes químicos presentes na atmosfera - nitrogênio (N), argônio (Ar) e oxigênio (O) - são separadas, obtendo-se o nitrogênio gasoso (GAN), o nitrogênio líquido (LIN), o oxigênio gasoso (GOX), o oxigênio líquido (LOX) e o argônio líquido (LAR)

Os gases industriais são fornecidos para a Votorantim na forma gasosa, através de gasodutos. Quando há uma redução de consumo, pelo cliente, de oxigênio gasoso pronto para ser utilizado, ele é liberado na atmosfera, em razão de falta de capacidade de estocagem da Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, de acordo com a legislação tributária, a Contribuinte deveria estornar o imposto creditado, relativo à aquisição de energia elétrica consumida na produção, de forma proporcional às perdas de oxigênio gasoso.

Para o desenvolvimento do trabalho, o Fisco utilizou-se do Relatório Técnico nº 037/2011, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, fornecido pela Contribuinte (Anexo 7 do Auto de Infração – CD de fls. 26), em que há o detalhamento do processo produtivo da empresa na planta de Fortaleza de Minas.

Desse Relatório Técnico, foram obtidas as seguintes informações:

- O processo produtivo inicia-se com a captação do ar atmosférico com o objetivo de produzir oxigênio líquido/gasoso, nitrogênio líquido/gasoso e argônio líquido.

- A energia elétrica e o ar atmosférico são insumos básicos utilizados no processo produtivo da Contribuinte.

- No decorrer de todo o processo produtivo, desde o início, com a captação do ar atmosférico, são empregados equipamentos que necessitam de energia elétrica para funcionar.

- O processo produtivo da Contribuinte é contínuo e simultâneo, não podendo ser interrompido, sob pena de inviabilizar economicamente o fornecimento dos produtos ao cliente.

O processo de obtenção do oxigênio gasoso está detalhado no parágrafo 13 do referido relatório, que aborda o seguinte:

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

(destacou-se)

Como se observa, o oxigênio gasoso é obtido a partir da vaporização de parte do oxigênio líquido, que acontece no Vaporizador Auxiliar de Oxigênio (E04B), e é fornecido ao cliente através do gasoduto. Quando o cliente não está consumindo o oxigênio gasoso, produto pronto para o consumo, ele é desviado para a Torre de Descarga (F08), onde é liberado (ventado) para a atmosfera.

Nota-se, então, que a perda ocorre em decorrência de baixo consumo do cliente. Se houvesse consumo, pelo cliente, de todo o oxigênio gasoso produzido, não haveria perdas a serem ventadas.

Salienta-se que, em reunião na DF/BH3, realizada em 28/07/14, o Sr. Alcides da Silva Leitão Filho, representante da Contribuinte, entregou ao Fisco um relatório que, em seu item 2, apresenta detalhamento do processo produtivo e da necessidade de ventar o oxigênio para a atmosfera.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto a esse relatório, que compõe o Anexo 8 do Auto de Infração, conforme mídia eletrônica de fls. 26, vale destacar os seguintes trechos que confirmam a perda de oxigênio gasoso:

“Uma parte do oxigênio líquido é retirado do fundo da coluna de BP (K02) passa pelo trocador principal (E01), onde é vaporizado **e posteriormente segue para o gasoduto do cliente, quando houver consumo, caso contrário este fluxo é ventado para a atmosfera.**”

(...)

“Importante: O oxigênio está presente na corrente de ar (em aprox. 21%) onde no processo de separação de ar, esta proporção será produzida na forma líquida (LOX) e gasosa (GOX), como há limite de produção (intrínseco ao projeto) de Oxigênio Líquido (LOX) para o tanque de estocagem, **o Oxigênio Gasoso (GOX) deverá ser extraído por consumo do cliente ou vent para manter o balanço de massa do processo.**”

(..)

“Vale ressaltar que **todos os produtos são analisados durante a etapa de fabricação e no final do processo, a fim de atender a especificação técnica da ALB**, onde se faz necessário o controle operacional em relação a vazão, pressão, temperatura e pureza, **através de vent (gasoso), em caso de não fornecimento ou baixo consumo do cliente e estocagem (líquido), para o balanço de massa referido no parágrafo acima.**”

(destacou-se)

Dessa forma, fica configurada a perda de oxigênio na forma gasosa, produto que é ventado para o ambiente quando o consumo do cliente é baixo ou inexistente, fazendo-se necessário o estorno de parte do crédito do ICMS referente à energia elétrica utilizada no período.

Em atendimento às intimações constantes do Anexo 5 do Auto de Infração, a Contribuinte forneceu ao Fisco, por e-mail em 11/11/16, a planilha “*Base de Dados - Fortal – Julho 2014 a Agosto de 2016 – entregue a silvana2*”, que compõe o Anexo 6 do Auto de Infração, contendo a produção, o consumo e as perdas de gases.

Como os campos dessa planilha são os mesmos da planilha “*dados – Fortal revisão comentada*”, entregue ao Fisco, por e-mail em 15/08/14, e esta possui as descrições detalhadas de cada campo, ela foi acostada aos autos pelo Fisco, compondo o Anexo 9.

Com base nas informações constantes da planilha “*Base de Dados - Fortal – Julho 2014 a Agosto de 2016 – entregue a silvana2*”, o Fisco efetuou as conversões das quantidades de gases (apresentadas originalmente em toneladas) para OGE,

utilizando o critério validado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, conforme Relatório Técnico citado.

Destaca-se que os dados utilizados pelo Fisco referentes aos gases ventilados foram informados pela própria Autuada.

Conforme informado pelo Fisco em sua manifestação fiscal, para fins de cálculo do crédito do ICMS a ser estornado, foram considerados os dados constantes da coluna S (“Vent (ton) GOX LP”) da planilha “*Base de Dados – Fortal – Julho 2014 a Agosto 2016 – entregue a silvana2*”, que compõe o arquivo “*Fwd AIR LIQUIDE – Fortal – Intimação (planilha correta)*” do Anexo 6 do Auto de Infração (fls. 26), e que representa o somatório dos volumes constantes das colunas “vent processo GOX LP” e “vent baixo consumo GOX LP” (colunas N e O, respectivamente) da mesma planilha citada.

Assim, o Fisco elaborou as planilhas constantes dos Anexos 1 a 4 do Auto de Infração, para obtenção dos valores de estorno em relação às perdas do oxigênio gasoso (GOX LP) e as exigências cabíveis.

A Impugnante, em sua peça de defesa, informa que solicitou em 2015 a elaboração do Relatório Técnico nº 000991/15 junto ao Instituto Nacional de Tecnologia – INT, fls. 99/172, para que fossem analisadas especificamente as atividades da sua planta industrial no Município de Fortaleza de Minas.

Entende que o resultado do trabalho apresentado pelo INT para a planta industrial de Fortaleza de Minas atestou, em síntese, que:

- O ar atmosférico é absorvido por meio de sucção e compressão, que, depois, é separado em nitrogênio (N), argônio (Ar) e oxigênio (O), sendo obtidos nitrogênio gasoso (GAN), nitrogênio líquido (LIN), oxigênio gasoso (GOX), oxigênio líquido (LOX) e argônio líquido (LAR);

- É impossível não produzir o GOX quando da produção de LAR, GAN, LIN e LOX e, portanto, a produção de GOX independe da vontade da Contribuinte ou da existência de demanda para oxigênio gasoso;

- O processo produtivo dos gases comercializados é contínuo e simultâneo, os quais são obtidos a partir do ar atmosférico, não sendo possível produzir apenas um dos gases presentes no ar atmosférico sem que haja formação dos demais;

- O oxigênio ventado presta-se a garantir a estabilidade do processo produtivo dos líquidos, especialmente do argônio (Vent Processo), bem como constitui-se num evento inerente ao processo produtivo de separação de gases atmosféricos, mesmo na hipótese de a planta de Fortaleza de Minas atuar em sua carga mínima (Vent Baixo Consumo);

- Nos períodos em que a planta atua com carga mínima e a demanda de oxigênio gasoso por parte da Votorantim é inexistente, há ventilação de oxigênio gasoso, em patamar médio de 134 toneladas de O₂/dia;

- Nos períodos em que a planta atua acima da carga mínima e há fornecimento de oxigênio gasoso para a Votorantim, o evento da ventilação de

oxigênio também ocorre, seja em razão das peculiaridades do processo produtivo do argônio, do nitrogênio e do oxigênio líquido, que apenas é possível mediante a ventilação do citado gás, seja em razão da eventual necessidade de interrupção imediata (e imprevisível) da demanda por parte da Votorantim;

- A produção da planta não pode ser abruptamente interrompida ou reduzida ao seu patamar mínimo de forma imediata e nem mesmo em um curto espaço de tempo;

- O GOX ventado não pode ser armazenado para posterior comercialização devido à natureza física e química do referido gás (conforme explicações às fls. 38).

Assim, baseando-se, também, no referido relatório técnico, a Impugnante defende que o GOX deve ser considerado como uma mera consequência da produção de outros gases e não como produto passível de ser comercializado.

Acrescenta que o estabelecimento da Contribuinte foi concebido, efetivamente, e se sustenta, economicamente, da produção de oxigênio, nitrogênio e argônio no estado líquido, pois são esses os produtos com valor de mercado relevante e demanda consumidora que justifiquem a implantação e a manutenção de uma planta de separação de gases industriais.

Informa que o faturamento, no período autuado, decorrente da venda de GOX LP por ela produzido, é baixo em relação ao total faturado.

Afirma que, conforme se verifica da coluna “k” da planilha constante do Anexo 2 do Auto de Infração, não houve consumo externo de GOX LP nos meses de julho de 2014 a maio de 2015, bem como agosto e setembro de 2015, e que, mesmo assim, a Autuada produziu e efetuou a ventada de oxigênio gasoso, o qual não é passível de armazenamento e não é intencionalmente produzido, com vistas a comercializar e gerar riqueza.

Explica que a Contribuinte procura abrir suas plantas industriais em áreas contíguas a potenciais compradores de oxigênio gasoso para viabilizar o fornecimento via gasoduto. Contudo, não sendo possível essa sinergia ou na hipótese de a demanda do cliente ser inferior à produção do GOX, não resta alternativa senão a liberação desse gás à atmosfera, cuja estocagem é inviável.

Nesse sentido, faz uma analogia ao processo de extração de ouro, em que a mineradora precisa retirar areia do solo para obter o ouro. Caso a mineradora tenha interesse em vender a areia removida, poderá ter ganho marginal. Caso contrário, poderá reassentar a areia no solo, sem que esse procedimento configure perda de produto acabado no processo de extração do ouro.

Entende, então, que, da mesma forma, *“ainda que por vezes o GOX venha a ser objeto de saídas tributadas pelo ICMS, decorrentes de operações de fornecimento, isso não significa que a sua liberação para a atmosfera deva implicar as mesmas consequências fiscais - estorno de crédito - inerentes à perda de um produto acabado”*.

Cita, também, a indústria de calçados, que produz tênis, sandálias e chinelos e que pode, em determinado momento, paralisar a produção de tênis e continuar produzindo sandálias e chinelos. No entanto, a Autuada não tem a opção de paralisar a

produção de oxigênio gasoso, que é inerente ao processo produtivo de oxigênio, nitrogênio e argônio em suas formas líquidas, ocupando uma posição marginal ao processo.

Afirma que o GOX liberado à atmosfera não possui status de mercadoria, assim entendido o bem móvel que pode ser objeto de mercancia, ou seja, de negociação econômica, e que, conforme bem esclarecido no quesito 9 do laudo técnico, o seu armazenamento exigiria reservatório com dimensões incompatíveis com a economia industrial, sendo que a forma mais adequada, simples e econômica é armazenar na própria atmosfera todo o gás oxigênio não consumido.

Destaca que tanto o art. 32, inciso V da Lei nº 6.763/75 quanto o art. 21 da Lei Complementar nº 87/96 dizem respeito ao estorno de crédito de ICMS quando do perecimento, deterioração ou extravio de mercadoria.

Entende, porém, que, partindo da premissa de que a liberação do oxigênio gasoso à atmosfera é intrínseca ao processo produtivo e necessária para a manutenção da estabilidade e segurança da fábrica e preservação das qualidades físicas e químicas dos demais produtos (oxigênio, nitrogênio e argônio no estado líquido) e considerando a impossibilidade física de estocagem de tal gás, *“o GOX não pode ser considerado uma mercadoria e, conseqüentemente, a sua liberação à atmosfera não pode implicar as mesmas conseqüências tributárias decorrentes da perda de um produto acabado, sob pena de ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS”*.

Assevera que, à exceção do percentual de energia elétrica utilizada nos setores administrativos e nas áreas comuns da empresa, o restante da energia é utilizado no processo produtivo, o que legitima o aproveitamento integral dos créditos de ICMS, de acordo com o art. 33, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar nº 87/96.

No que tange ao mencionado Relatório Técnico nº 000.991/15 acostado aos autos pela Impugnante (fls. 99/172), emitido em 22/12/15, cumpre trazer os comentários do Fisco de que, conforme documentos constantes do Anexo 7 do Auto de Infração (fls. 26), no dia 04/05/16, foi solicitado à Contribuinte, por e-mail, o relatório técnico emitido por órgão especializado, relacionado com as etapas industriais de produção de gases industriais, o qual foi apresentado, também por e-mail, em 25/05/16, que corresponde ao Relatório Técnico nº 037/2011.

Portanto, a Contribuinte não apresentou ao Fisco, antes da lavratura do presente Auto de Infração, o Relatório Técnico nº 000.991/15, em que foram feitas novas demandas ao Instituto Nacional de Tecnologia – INT.

Contudo, de acordo com as observações do Fisco, o Relatório Técnico nº 000.991/15, comparado ao Relatório Técnico nº 037/2011, evidencia que não houve alteração no processo produtivo da Autuada e, assim, em nada altera o feito fiscal, pois, conforme restará demonstrado, apenas ratifica a afirmação de que existem perdas de produto acabado (oxigênio gasoso).

O Fisco acrescenta, ainda, a observação de que os engenheiros mecânicos do INT, João Carlos da Silva, CREA/RJ nº 1975101207, e Valéria Said de Barros Pimentel, CONFEA/RJ 200576225-3, que assinaram o Laudo Técnico nº 000.991 em 2015, também assinaram o Laudo nº 37 em 2011.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante frisar que ambos relatórios do INT, constantes deste PTA, que respondem aos quesitos formulados pela Contribuinte, baseiam-se na planta industrial existente na unidade de Fortaleza de Minas, na sua concepção e limitações.

Quanto ao argumento da Impugnante de que o oxigênio gasoso não pode ser considerado mercadoria por não ser objeto de negociação econômica, cumpre registrar que, de acordo com o Contrato Social da Contribuinte (fls. 63/64), seu objeto social compreende, dentre outros, a fabricação e comercialização de todos os gases do ar, gases raros e de outros gases, em seus estados gasosos e líquidos, misturas gasosas, protóxido de azoto, hidrogênio, gás carbônico e suas misturas, para fins industriais, medicinais e científicos.

Já a planta industrial da Autuada foi concebida para produzir oxigênio e nitrogênio gasosos, e oxigênio, nitrogênio e argônio líquidos, e não foi projetada para produzir gases como hidrogênio, hélio e gás carbônico, apesar deles também estarem presentes no ar atmosférico, nos termos do Relatório Técnico do INT nº 000.991/15 (fls. 101).

De acordo com o Contrato de Fornecimento firmado entre a Autuada (fornecedora) e a Votorantim (cliente consumidora), conforme documentos constantes do Anexo 9 do Auto de Infração (CD de fls. 26), os produtos a serem fornecidos compreendem oxigênio e nitrogênio, nas formas gasosa e/ou líquida vaporizada.

Portanto, de fato, estrategicamente, a Contribuinte funciona em área contígua à da sua cliente, a Votorantim, para viabilizar o fornecimento e a comercialização de oxigênio gasoso e de nitrogênio gasoso, via gasoduto.

Assim, verifica-se que os argumentos da Impugnante não condizem com as informações constantes dos autos, inclusive o processo produtivo da planta da Autuada, o qual se encontra pormenorizadamente detalhado ao longo do Auto de Infração, cujo cenário se mostra incompatível com o argumento de que o GOX LP seria um produto meramente residual, que não integra o propósito econômico da Contribuinte.

Observa-se que a fabricação do oxigênio gasoso faz parte do objeto social da Autuada, a planta de Fortaleza de Minas foi concebida para produzir esse produto, que, inclusive é objeto de fornecimento e comercialização, mediante Contrato de Fornecimento firmado com a Votorantim.

Dessa forma, o “CONTRATO DE FORNECIMENTO DOS GASES INDUSTRIAIS QUE ESPECIFICA (OXIGÊNIO E NITROGÊNIO)”, celebrado entre a Autuada e a empresa Mineração Serra da Fortaleza Ltda. (hoje Votorantim Metais S/A), seu principal cliente da planta de Fortaleza de Minas, mostra que não se sustenta a alegação de que não haveria propósito econômico na exploração do oxigênio gasoso.

A Impugnante chega a afirmar que produz GOX LP independentemente de sua vontade, quase como se esse produto fosse um resíduo indesejável de seu processo produtivo, em clara contrariedade à realidade exposta nos autos, visto que existem equipamentos específicos em sua linha de produção para a vaporização do oxigênio líquido, como os Vaporizadores Atmosféricos de Oxigênio (E41) – fls. 117, além de um tanque de armazenamento denominado Tanque de “back up” de Oxigênio (B42) – fls. 118, o qual armazena oxigênio líquido destinado à vaporização para fornecimento

ao cliente Votorantim na forma de oxigênio gasoso, por meio do gasoduto, nos momentos em que a produção regular da planta não seja suficiente para atender à demanda.

Noutra vertente, cumpre trazer o seguinte comentário do Fisco:

Conforme relatado acima, o ar atmosférico é composto por, aproximadamente, 21% de oxigênio que, no processo industrial, produzirá oxigênio líquido e gasoso. O processo de produção e estocagem do Oxigênio Líquido (LOX) é limitado devido à concepção da planta da Impugnante. O Oxigênio Gasoso (GOX), produzido por vaporização do Oxigênio Líquido (LOX) que não foi estocado, deverá ser fornecido ao cliente através do gasoduto ou, em caso de não fornecimento ou baixo consumo do cliente, será desviado para a Torre de Descarga (F08), onde vai ser liberado para o ambiente para manter o balanço de massa do processo e para não provocar danos ao sistema de produção.

Portanto, fica claro que existe limite de produção e de estocagem de Oxigênio Líquido (LOX), por definição intrínseca ao projeto da planta industrial da Impugnante. Sendo assim, o Oxigênio Líquido (LOX) não estocado vai ser vaporizado e dará origem ao Oxigênio Gasoso, produto acabado, pronto para o uso ou consumo da empresa cliente.

A Impugnante afirma produzir Oxigênio Gasoso independentemente de sua vontade. No entanto, como se observa na exposição acima, isto acontece por definição e limitação de sua planta industrial, pois, se tivesse maior capacidade de estocagem de Oxigênio Líquido, poderia produzir menos Oxigênio Gasoso.

(destacou-se)

Vale comentar que as conclusões a que chegaram os técnicos do INT, em relação à necessidade de produção e de liberação do oxigênio gasoso, para garantir a estabilidade do processo produtivo, baseiam-se nas definições existentes na planta analisada, da unidade de Fortaleza de Minas.

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

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

(...)

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

Com base no exposto, não há como coadunar com o argumento da Impugnante de que o oxigênio gasoso não possua propósito econômico ou seja apenas um resíduo de produção.

Na tentativa de sustentar a alegação de que o GOX LP não seria um produto acabado, não ensejando estorno de crédito sua liberação para atmosfera, a Impugnante traça um paralelo entre a produção de gases industriais e a mineração do ouro, em cujo processo de extração é possível a venda ou o descarte da areia.

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

A areia (assim como os demais componentes do solo), retirada no processo de mineração do ouro, é produto encontrado livremente na natureza, que não sofreu qualquer mudança em suas características físico-químicas e que simplesmente está alocado no solo pela ação do tempo.

Por outro lado, o GOX LP é um produto industrial acabado, resultante de um processo de transformação das características físico-químicas do ar atmosférico mediante compressão, resfriamento e destilação, com vultosa utilização de energia elétrica, conforme demonstrado nos Relatórios Técnicos n°s 037/2011 e 000.991/15.

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

Na mesma linha, é descabida a comparação feita pela Impugnante com uma indústria de calçados, que pode paralisar a produção de um dos itens sem causar colapso no processo.

Pela importância, vale reiterar que o oxigênio gasoso produzido é fornecido à Votorantim através do gasoduto ou, em caso de não fornecimento ou baixo consumo do cliente, é desviado para a Torre de Descarga (F08), onde vai ser liberado para o ambiente para manter o balanço de massa do processo e para não provocar danos físicos aos equipamentos que compõem o sistema de produção.

Como o processo industrial é contínuo e simultâneo, não havendo demanda, é necessário ventar. Assim, o oxigênio gasoso produzido tem duas destinações: seguir para o gasoduto do cliente ou para a torre de descarga para ser liberado para o ambiente.

Portanto, o oxigênio gasoso ventado é o mesmo produto acabado, com as mesmas especificações necessárias para o consumo adequado do cliente, que pode ser fornecido para a VOTORANTIM ou liberado para a atmosfera, quando não houver demanda.

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

Nesse ponto, importa trazer os seguintes excertos dos comentários do Fisco em aditamento à manifestação fiscal (fls. 207/209):

As entradas de energia elétrica são tributadas e geram direito de se apropriar do imposto destacado na nota fiscal de aquisição dessa mercadoria, nos termos do art. 33, II, b, da Lei Complementar 87/96:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

b) quando consumida no processo de industrialização;

Assim, torna-se obrigatório o estorno do crédito da energia elétrica entrada no estabelecimento quando não há saída tributada da mesma mercadoria ou de outra dela resultante e isso não guarda qualquer relação com o fato de o gás ventado ser ou não produto final.

Assim, independentemente de o gás que se venda ser ou não produto final do contribuinte, há a obrigatoriedade de estorno do crédito da energia que entrou no estabelecimento como insumo para a produção desse gás.

Ressalta-se que esses comentários não foram objeto de contestação pela Defesa, uma vez que, embora tenha sido devidamente cientificada do aditamento efetuado pelo Fisco, a Impugnante não se manifestou.

Outra alegação da Impugnante refere-se à solicitação de que seja recalculada a exigência fiscal de modo a excluir os valores relativos à quantidade mínima de oxigênio gasoso ventado, de 134,04 ton/dia, apurada quando a planta industrial atua em sua capacidade mínima (carga de cerca de 37.000 Nm³/h).

No entanto, conforme esclarecimentos do Fisco às fls. 189/190, não é possível fazer tal exclusão, uma vez que, mesmo trabalhando em sua capacidade mínima, é inquestionável que há o consumo de energia elétrica durante todo o processo produtivo.

Vale observar a lista de equipamentos movidos a eletricidade que foram apresentados pela Impugnante às fls. 145 desta peça fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E ainda, não existe previsão legal para excluir os valores relativos à quantidade de oxigênio gasoso produzido, pronto para o consumo dos clientes, mas que, posteriormente, foi ventado para o ambiente, representando perda de produto acabado.

Registra-se que a legislação não faz ressalva ao vedar o aproveitamento de crédito do ICMS quando há perda de produto acabado.

Sendo assim, deve ser feito o estorno do crédito do ICMS correspondente às perdas, ainda que tenham sido apuradas quando a planta industrial estava atuando em sua capacidade mínima.

Em suma, o presente trabalho visa à cobrança do ICMS que a Autuada deixou de recolher em decorrência de falta de estorno proporcional do crédito correspondente à aquisição de energia elétrica consumida na produção de gases, em função de perdas de oxigênio gasoso (GOX LP), produto acabado lançado para a atmosfera devido ao baixo consumo do cliente e por falta de capacidade de armazenamento, limitação da planta de Fortaleza de Minas.

Assim, o Fisco, corretamente, estornou o crédito decorrente de perdas de oxigênio gasoso GOX LP ventilado para a atmosfera, exigindo ICMS e multas cabíveis, sendo irrelevante apurar quantidade de gases reinserida no processo produtivo e identificar se o motivo da liberação do gás foi devido a baixo consumo do cliente (Vent. Baixo Consumo) ou por falta de capacidade de estocagem ou para manter a estabilidade e segurança da planta industrial (Vent. Processo).

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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 descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito).

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -

SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária (aproveitamento indevido de crédito), ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto à majoração da multa isolada, por reincidência, nos termos previstos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, a Impugnante alega ser inconstitucional, por entender que a majoração da multa somente poderia ser aplicada após o trânsito em julgado da sentença que a tenha condenado por delito anterior, o que ainda não aconteceu, uma vez que o Auto de Infração PTA nº 01.000228637-43 está sub judice e é objeto de Embargos à Execução Fiscal.

O Fisco, por sua vez, esclarece em sua manifestação fiscal que, de acordo com a legislação citada no parágrafo anterior, a caracterização da reincidência decorre da prática de nova infração, cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, dentro de cinco anos, contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

Portanto, a majoração da multa isolada, por ocorrência de reincidência, funda-se na constatação de sua aplicação no PTA nº 01.000228637-43, cujo lançamento foi julgado procedente pelo CC/MG, conforme Acórdão nº 21.835/15/1ª, que integra o Anexo 10 desta peça fiscal (CD de fls. 26), em que se aplicou a penalidade isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Referido acórdão foi publicado no Diário Oficial em 22/04/15, cuja decisão é considerada, para os efeitos legais, condenatória e irrecorrível na esfera

administrativa, o que foi integralmente confirmado por pesquisa realizada por este Órgão (fls. 148/149).

Dessa forma, como a presente peça fiscal possui a mesma penalidade aplicada em autuação anterior, em razão de reincidência decorrente da prática de nova infração pela mesma pessoa, dentro de cinco anos, contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior, o Fisco aplicou a majoração da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em 50%, no período de 01/05/15 a 31/07/16, período posterior à data da publicação da decisão condenatória.

Analisando os referidos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pelo Fisco, vê-se que a majoração da penalidade se encontra em consonância com a legislação vigente à época do lançamento.

Contudo, cumpre destacar que o art. 79, inciso I, alínea “e” da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...)

(grifou-se)

Assim, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, a seguir reproduzido, opina-se pela exclusão da majoração da multa isolada pela constatação de reincidência:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa (ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade), inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, de acordo com o parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcos Engel Vieira Barbosa e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora) e Wagner Dias Rabelo.

Sala das Sessões, 26 de setembro de 2017.

Ivana Maria de Almeida
Presidente

Antônio Ataíde de Castro
Relator

GR/M

22.728/17/1ª