

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.644/10/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154568-95
Recurso de Revisão: 40.060128153-01
Recorrente: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 180616449.25-40
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatou-se que a ora Recorrente deixou de estornar os créditos do imposto proporcionalmente às perdas de produção de gases e líquidos (ventados/perdidos) verificados no estabelecimento e apropriou-se de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica consumida em linhas consideradas pela Fiscalização como marginais ou independentes à de produção. Já na fase de impugnação o crédito tributário foi reformulado pelo próprio Fisco que acatou parte do crédito relativo à energia elétrica com base em laudo apresentado. Contudo, nesta fase, tendo em vista as provas dos autos e a atividade da Recorrente, reconhece-se a correção de seu procedimento quanto ao aproveitamento dos créditos de energia elétrica utilizada em seu processo produtivo. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2001, em decorrência de aproveitamento de créditos de imposto destacados em documentos fiscais, correspondentes a:

- 1) perdas de produção de gases e/ou líquidos (ventados/perdidos), conforme demonstrado no item 9, "a" do Relatório Fiscal e nos quadros I e II (fls. 15/16);
- 2) energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção (a teor do disposto na Instrução Normativa SLT 01/86), conforme demonstrado no item 9, "b" do Relatório Fiscal e no quadro III (fl. 380).

Em face da existência de saldo credor na conta gráfica no período fiscalizado, foi efetivada a recomposição da conta gráfica conforme Verificação Fiscal Analítica (VFA) de fl. 382.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação previstas na Lei n.º 6.763/75, no art. 56, inciso II.

Da Decisão Recorrida

Apreciando o lançamento a 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.714/10/3ª (fls. 717/731), à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas e indeferiu o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 665/668.

Do Recurso

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procuradora regularmente constituída, o Recurso de Revisão de fls. 733/747, em síntese, aos argumentos seguintes:

- faz uma exposição dos fatos para melhor compreensão da divergência com relação à legislação aplicada ao caso concreto;
- o acórdão recorrido diverge da interpretação dada à legislação tributária nos Acórdãos n.ºs 17.399/05/1ª e 18.371/07/1ª;
- o Acórdão n.º 17.399/05/1ª, diversamente da decisão recorrida, entende que o art. 71, inciso V do RICMS deve ser interpretado levando-se em consideração ser "*de conhecimento público que inexistente processo industrial que não se tenha perda*";
- de acordo com o v. acórdão paradigma, nem toda a perda deve acarretar a glosa de crédito de ICMS, como entendeu o acórdão recorrido, mas apenas e tão somente às perdas anormais e extraordinárias;
- na linha do acórdão paradigma, não é qualquer perda que acarreta o estorno de créditos de ICMS, mas apenas a perda anormal, extraordinária e desarrazoada;
- afinal, a perda ordinária, ainda que não quantificada, por ser inerente ao processo produtivo, compõe o custo da mercadoria vendida e majora a base de cálculo do ICMS incidente sobre o produto final;
- embora os laudos periciais de fato não tenham quantificado o valor das referidas perdas alegadas pela D. Fiscalização, foram muito esclarecedores no sentido de que essas mencionadas perdas nada mais são do que a liberação normal, ordinária e regular de gases à atmosfera;
- a simples falta de quantificação das perdas não permite a conclusão, na linha defendida pelo acórdão recorrido, de que todas as perdas ocorridas no caso concreto seriam extraordinárias e deveriam ensejar a glosa de créditos;
- assim, além de contrariar o acórdão paradigma e a melhor interpretação do art. 71, inciso V do RICMS, nesse ponto, o acórdão recorrido atenta contra a própria natureza das coisas e a própria conclusão do laudo pericial;
- a atribuição de um percentual no caso concreto, pouco poderia esclarecer a respeito da natureza das perdas e mais do que atribuir um número às perdas, é preciso compreender a natureza dessas perdas, como vislumbrou o acórdão paradigma;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em momento algum a D. Fiscalização comprovou que haveria perdas extraordinárias e que o percentual de 15% (quinze por cento) seria de perdas dessa natureza, de forma a ensejar a glosa dos créditos aproveitados;

- o acórdão recorrido entendeu, em especial, que as torres de refrigeração, embora estivessem relacionadas à sua atividade, não desempenhavam função estritamente industrial, razão pela qual não poderia haver creditamento de ICMS sobre a energia elétrica consumida nesses equipamentos, mas o Acórdão n.º 18.371/07/1ª diverge frontalmente desse entendimento e entende expressamente que as torres de refrigeração compõem o processo produtivo do contribuinte;

- é evidente a divergência na interpretação da legislação entre o v. acórdão recorrido e o acórdão paradigma, aliás, com relação ao aproveitamento de energia elétrica em um mesmo equipamento;

- a atividade de bombeamento e refrigeração da água não podem ser caracterizadas como atividade marginal na linha de produção da Recorrente, pois a água bombeada e refrigerada nos equipamentos em questão é utilizada para diminuir a temperatura do ar atmosférico, bastante elevada após a sua compressão;

- a função desempenhada por essas torres de refrigeração e bombas d' água não é apenas a manutenção do funcionamento dos equipamentos, mas, muito pelo contrário, é por meio do contato físico com o ar e da participação direta da água bombeada e resfriada que se modificam as características do ar no processo produtivo;

- a Lei Complementar n.º 87/96 permite, de uma forma geral, o aproveitamento do crédito sobre o ICMS da energia elétrica consumida no processo de industrialização;

- não parece razoável aplicar o conceito de industrialização cunhado a partir da legislação do IPI ao caso concreto;

- a manutenção do acórdão recorrido só contribui para complicar desnecessariamente o sistema de apuração de crédito do imposto, impedindo a utilização de um crédito sobre energia elétrica inequivocamente aproveitada no processo industrial, ainda que se possa entender pelo seu uso de uma forma indireta;

- entende como válida, pertinente e eficaz a utilização da Lei Complementar n.º 87/96, que é o dispositivo legal de maior hierarquia e relevância no que tange à definição do critério de creditamento do imposto incidente sobre a energia elétrica e, nesse contexto, deve ser vista com reserva a aplicação da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, invocada tanto na autuação como no acórdão recorrido.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do recurso de revisão e reforma do acórdão recorrido para o cancelamento integral do crédito tributário

Do Parecer da Assessoria do Conselho de Contribuintes

A Assessoria do Conselho de Contribuintes, em parecer de fls. 777/779 opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto e, no mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise, em sede recursal, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2001, em decorrência de aproveitamento de créditos de imposto destacados em documentos fiscais, correspondentes a:

1 - perdas de produção de gases e/ou líquidos (ventados/perdidos), conforme demonstrado no item 9, "a" do Relatório Fiscal e nos quadros I e II (fls. 15/16);

2 - energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção (a teor do disposto na Instrução Normativa SLT 01/86), conforme demonstrado no item 9, "b" do Relatório Fiscal e no quadro III (fl. 380).

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista na Lei n.º 6.763/75, no art. 56, inciso.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

"SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....
II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.371/07/1ª refere-se à situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

O primeiro acórdão apontado como paradigma, Acórdão n.º 17.399/05/1ª, julgou improcedente o lançamento segundo o entendimento de que não devem ser estornados créditos de ICMS relacionados a perdas normais de matérias primas no processo de produção.

Neste sentido, veja-se a ementa desta decisão:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL ÀS PERDAS. ACUSAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, ORIGINADO POR APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO PROVENIENTE DA PERDA ANORMAL DA MATÉRIA-PRIMA “FIO-MÁQUINA” DURANTE O PROCESSO DE FABRICAÇÃO DE ARAMES. NO ENTANTO, FICOU DEMONSTRADO EM LAUDO PERICIAL, QUE AS PERDAS NO PROCESSO INDUSTRIAL ESTAVAM DENTRO DOS LIMITES. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO IMPORCENDETE. DECISÃO UNÂNIME.”

Portanto, no caso do acórdão indicado como paradigma claro está que a perda analisada se referia a matéria prima utilizada no processo produtivo.

Por outro lado, no caso do acórdão recorrido, os estornos de créditos do imposto estão relacionados a "perdas" de produtos acabados, não se referindo, pois, às perdas normais do processo produtivo. Nesse sentido, a Câmara julgou procedente esta parte do lançamento.

Cumpre destacar que a Recorrente sustenta que as perdas nada mais são do que a liberação normal, ordinária e regular de gases à atmosfera, gases esses que sequer possuem as características de seus produtos finais. Mesmo levando-se em consideração esta afirmação, verifica-se que os gases eliminados não são matéria prima da ora Recorrente, representando este fato uma diferença primordial que não permite o conhecimento do Recurso em relação ao Acórdão n.º 17.399/05/1ª.

Desta forma, do exposto, não se vislumbra divergência dessas duas decisões quanto à aplicação da legislação tributária. As situações são distintas e merecem decisões distintas.

No caso do Acórdão n.º 18.371/07/1ª, também apontado como paradigma, a 1ª Câmara entendeu, naquela oportunidade, que as "torres de refrigeração" participam do processo produtivo, diferentemente da decisão recorrida, bastando, para tanto, observar o teor dos seguintes parágrafos da decisão recorrida:

"Neste sentido, encontra-se a norma ínsita no art. 222, inciso II do RICMS/96. Ou seja, atividades de manutenção e preservação de equipamentos, iluminação de pátios, refrigeração de água que irá refrigerar motores, motores de óleo e motores de bombas, muito embora sejam essenciais, não são atividades de industrialização.

.....
No caso dos equipamentos mais relevantes, motores da torre de refrigeração, a água empregada na refrigeração se destina à preservação dos equipamentos, evitando seu superaquecimento; mas não há atividade de industrialização, uma vez que do uso dessa energia elétrica não decorre nenhuma modificação da natureza da água ou do equipamento sobre o qual atua.

Depreende-se, no caso em exame, que a energia elétrica consumida nesses equipamentos não é empregada em atividade de industrialização, embora possa ser inerente ao processo produtivo.

A Fiscalização, no entanto, ante a precisão e confiabilidade das informações contidas no Relatório, entendeu justificar-se a reformulação do crédito (fls. 665/668), para que fosse mantido o estorno, tão somente, em relação ao equipamento correspondente ao processo "P9" (arrefecimento e tratamento de água industrial), conforme orientação extraída do parecer técnico referido".

Dessa forma, conclui-se pela divergência quanto à aplicação da legislação tributária referente aos créditos do imposto relacionados às torres de refrigeração.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em relação ao Acórdão nº 18.371/07/1ª, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Cumpra lembrar que o feito fiscal ora analisado em sede recursal se refere a imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2001, em decorrência:

- 1) da falta de estorno de crédito de imposto, proporcionalmente às perdas de produção de gases e líquidos (ventados/perdidos) verificados no estabelecimento;*
- 2) aproveitamento indevido de créditos de imposto destacados em documentos fiscais referentes à energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção, a teor do disposto na Instrução Normativa SLT 01/86.*

Destaca-se que a empresa ora Recorrente tem por objetivo a fabricação de gases industriais e medicinais (CAE 20.14.2.00) e que utiliza, como principal insumo, a energia elétrica. Este dado é importante para se verificar a imputação fiscal uma vez que o aproveitamento de crédito deve ser verificado dentro da atividade da empresa.

Para melhor elucidação da questão, passa-se a análise de cada tópico.

Item "A" do Relatório do Auto de Infração - Falta de estorno de crédito de imposto, proporcionalmente às perdas de produção de gases e líquidos (ventados/perdidos).

O Fisco, por meio de diligência *"in loco"* e com base em informações prestadas pela própria Recorrente, constatou a ocorrência de perdas no processo industrial.

Tal fato foi constatado por meio de resposta do Supervisor de Operações da empresa, em 15 de setembro de 2005, que em atendimento ao termo de intimação e termo de inventário (fls. 24/27), em visita realizada pelo Fiscal, na mesma data, afirma a existência de válvulas(s) de alívio que, no período aproximado de 06 (seis) em 06 (seis) minutos, lançam, para a atmosfera, os gases "CO₂" e "Nitrogênio" (fl. 26).

Neste termo é acrescentado também que não há medição capaz de confirmar o percentual entre a quantidade da substância lançada para a atmosfera e a quantidade da substância produzida/comercializada (fl. 27)

Os gases produzidos pela unidade fabril autuada são destinados, parte para "Gerdau Açominas S/A" fornecido por meio de gasoduto (o excesso de produção é transformado em líquido e estocado em tanque), parte para outros clientes (hospitais, mecânicas industriais e outros), por meio de caminhões, e outra parcela é ventada para a atmosfera.

Essa última parcela, "perda de produto ventado", corresponde ao gás (produto acabado) jogado para a atmosfera em função da falta de tanques suficientes para estocar os produtos. Portanto, não se trata de vaporização do produto líquido estocado em tanques criogênicos (ventada para a atmosfera como controle de pressão do tanque).

A Recorrente defende em sua peça recursal que embora os laudos periciais de fato não tenham quantificado o valor das referidas perdas alegadas pela D. Fiscalização, foram muito esclarecedores no sentido de que essas nada mais são do que a liberação normal, ordinária e regular de gases à atmosfera. Gases esses que sequer possuem as características de seus produtos finais e cuja liberação é uma forma de proteção de seu próprio processo industrial, no que tange à preservação dos equipamentos e dos demais gases produzidos.

Contudo, ainda que se levasse em consideração esta afirmativa, a mesma não altera a decisão recorrida. Isto porque não se trata de perda de matéria prima, conforme atestam os laudos existentes no processo. Ainda que se considere que os gases eliminados não sejam os produtos finais oferecidos aos clientes da Recorrente, estes não são também matéria prima de seu processo, mas um produto acabado.

Logo, ao contrário do que afirma a Recorrente, não está a Fiscalização a exigir o estorno de crédito em razão de perdas por evaporação ou vaporização.

Resta claro dos autos que o produto ventado, em nenhuma hipótese, pode ser confundido com perda normal resultante do processo de industrialização, pois os produtos (argônio, nitrogênio e oxigênio) são jogados para fora, já totalmente acabados, não interessando o motivo pelo qual eles não são aproveitados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante acrescentar que a perda normal resultante do processo de industrialização é aquela que se dá no curso do processo e não depois deste já concluído, como ocorre no caso dos autos.

No que tange à questão da prova, importa ressaltar que a Contribuinte foi intimada a apresentar dados detalhados acerca dessas perdas, entretanto não atendeu a solicitação.

Como as informações solicitadas mediante termos de intimação não foram prestadas, restou à Fiscalização utilizar-se do arbitramento, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional; arts. 18 e 19 da Lei Complementar nº 87/96; e, arts. 53, incisos I, IV e VI e 54, inciso XI e § 2º do RICMS/96, a saber:

Art. 53 - o valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo fisco quando:

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

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja responsável pelo recolhimento do imposto;

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:

XI - o valor que mais se aproximar dos parâmetros estabelecidos nos incisos anteriores, na impossibilidade de aplicação de qualquer deles.

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

Tratando-se de dados complexos e tecnicamente especializados, que necessitam de profissionais qualificados, a alternativa viável para obter o parâmetro para o arbitramento foi a utilização do índice obtido em unidade fabril similar da própria empresa em Ipatinga/MG, conforme dados no Processo Tributário Administrativo - PTA nº 01.000139188-67 (fls. 72/96).

Lembre-se que, como em qualquer arbitramento, os dados adotados pelo Fisco poderiam ser contestados pela Recorrente. Contudo, nem mesmo o último laudo apresentado traz a quantificação das perdas.

Desta forma, resta adotar os dados adotados pelo Fisco como verossímeis.

Neste sentido, Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

“O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: *Faz-se imperioso* que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique *completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico*.

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.”

Tendo em vista a situação posta, aplicou-se na presente autuação, o índice obtido no PTA n° 01.000139188-67, que já teve trânsito em julgado na esfera administrativa, tendo sido o lançamento julgado procedente. O índice detalhado no "Quadro 1" (fl. 15), foi aplicado aos créditos de ICMS gerando o valor de ICMS a estornar, conforme demonstrado no "Quadro II" (fl. 16).

Veja-se, contudo, que a 1ª Câmara de Julgamento concedeu ainda mais uma oportunidade à então Impugnante quando concedeu-lhe prazo para juntada de laudo técnico elaborado por profissional ou instituto especializado pormenorizando todas as etapas de seu processo produtivo, com a descrição de todos os pontos de perda de gases e sai respectiva quantificação.

É de se notar que, com a medida, a Câmara devolveu à então Impugnante a oportunidade de trazer aos autos índices técnicos mais precisos sobre a perda de produção de gases ou líquidos (ventados ou perdidos), em relação aos arbitrados pela Fiscalização.

Na análise sobre o atendimento à solicitação da Câmara, ganha relevância o fato de que as informações constantes no laudo apresentado, se equivalem à produção

de "prova em contrário", ao arbitramento realizado pela Fiscalização, até porque reconhecida a idoneidade do Instituto emitente do "Relatório Técnico" (fls. 552/586).

Uma vez reconhecida a qualidade técnica do Parecer, resta então examinar a questão da valoração da prova, no caso, configurada pela possibilidade de se extrair do Parecer Técnico os esclarecimentos que se pretendeu buscar.

Neste aspecto, a partir do Parecer, pelo menos um ponto pode ser considerado incontroverso. Esta questão reside na confirmação da existência de perdas de produto acabado (oxigênio e nitrogênio) no processo produtivo. Certeza esta, revelada a partir da resposta dada ao item 6 (fls. 585/586), quando o perito responde textualmente não ser possível a Recorrente operar sem dar vazão aos gases. Neste sentido, veja-se parte da resposta ao referido item 6:

“Resposta: Não. Como citado nos itens 16, 18 e 19 deste Parecer Técnico o oxigênio e o nitrogênio gasosos tem sua vazões controladas automaticamente por controladores que atuam nas válvulas de oxigênio e nitrogênio para alimentação dos compressores de produto e nas válvulas de alívio para a atmosfera.

Estas vazões devem ser mantidas estáveis, para garantir a operação correta das colunas de destilação por meio de um controle automático. Deste modo, 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.

.....”

No entanto, ainda quanto ao conteúdo, tem-se que, referido Parecer cuida especificamente de relatar, sob a ótica da engenharia de produção (voltado para a segurança e certificação sobre a qualidade dos produtos), as etapas do processo produtivo, descrevendo as condições de pressão e o controle de vazão de gases pela abertura das válvulas de alívio, não se traduzindo, deste modo, em informações que permitam quantificar as perdas no processo produtivo.

Ressalte-se que a própria Recorrente, sua peça recursal, afirma que os laudos periciais de fato não quantificaram o valor das referidas perdas alegadas pela D. Fiscalização, embora sustente que estes foram muito esclarecedores no sentido de que essas perdas nada mais são do que a liberação normal, ordinária e regular de gases à atmosfera.

Entretanto, não é possível acatar o argumento da defesa de que a falta de quantificação das perdas não permitiria a conclusão de que todas as perdas ocorridas no caso concreto seriam extraordinárias e deveriam ensejar a glosa de créditos.

Com efeito, se com esta medida (apresentação de laudo detalhado), o que se pretende é a obtenção de índice mais preciso que o arbitramento realizado pela Fiscalização, concedendo à Recorrente a oportunidade de fazer a contraprova, pode-se assegurar que este objetivo não foi atingido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disto, o fato de a Recorrente não ter fornecido elementos ou dados que permitam quantificar as perdas de produto acabado, autoriza a presunção de que a mesma desconhece o quanto essa perda representa no custo do produto.

Assim, também, não pode prosperar a outra argumentação da defesa de que teria direito à apropriação dos créditos em questão, por se tratar de perdas normais ou "ordinárias".

Ressalta-se que a Recorrente admite que há perdas mínimas, mas não demonstra percentuais ou traz outras provas. Neste sentido, nas decisões consubstanciadas nos Acórdãos n°s 15641/03/2ª de 05/11/03 e n° 3019/04/CE de 08/10/04, deste Conselho, entenderam os Conselheiros que, não provando que se trata de perda considerada normal dentro do processo produtivo, prevalece o estorno de crédito em conformidade ao art. 71, inciso V do RICMS/96 e RICMS/02. Também neste sentido, é o entendimento da DOET/SLT em resposta às Consultas de Contribuintes n°s 007/97, 153/98 e 105/02.

Neste diapasão, confirmada a existência de perdas de produtos acabados e não tendo a Defendente, mesmo nesta fase recursal, conseguido apresentar elementos necessários à exata quantificação dessas perdas de modo que pudesse contrapor aos índices levantados pela Fiscalização, o estorno deve ser mantido, conforme critérios utilizados no trabalho fiscal.

Item "B" do Relatório do Auto de Infração - Aproveitamento de créditos do imposto de energia elétrica consumida em linhas consideradas pela Fiscalização como marginais ou independentes à de produção.

Inicialmente cumpre destacar que a Contribuinte foi intimada a apresentar o requisito para a fruição do direito ao crédito de ICMS sobre a energia elétrica: a prova de que a energia elétrica foi consumida na atividade de industrialização, nos termos do disposto no art. 66, inciso II, subalínea "a.2" e seu § 4º, item 1.2 do RICMS/96 e RICMS/02.

Foi apresentado o "Laudo Técnico de Consumo de Energia Elétrica" de fls. 21/22, datado de 02 de julho de 2001, portanto posterior a alguns creditamentos efetuados no exercício de 2001, o qual trata de forma genérica a questão não indicando, detalhadamente, todos os equipamentos com suas respectivas cargas, além de deixar de discriminar os equipamentos utilizados no processo de industrialização.

Neste laudo foi apresentada a indicação de medição da corrente elétrica dos equipamentos da área administrativa, concluindo-se que o restante estaria sendo consumido no processo industrial.

Há que se considerar que, em relação a créditos referentes à energia elétrica, conforme orientação reiteradamente emanada pela DLT/SEF, os contribuintes estavam, à época da ocorrência dos fatos aqui analisados, obrigados a fazer relatório ou laudo técnico, em observância às normas técnicas aplicáveis, e submetê-lo à apreciação da repartição fazendária (Consultas de Contribuintes n° 121 a 132/97, 237/98).

Importa destacar que, apesar do primeiro laudo apresentar o índice de 99,998% (fl. 22), no segundo laudo, 99,974% e, no terceiro, 99,953% (fl. 31), a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recorrente, desde o exercício de 2000, apropriou-se da totalidade (100%) dos créditos relativos à energia elétrica.

No decorrer dos trabalhos fiscais, foram feitas diversas diligências no estabelecimento e constatado “*in loco*” que a energia elétrica, cujo crédito de ICMS estava sendo aproveitado, não era empregada totalmente na atividade de industrialização, sendo aplicada em atividade outras, tais como manutenção e preservação de equipamentos, iluminação externa de pátios, bombeamento de água que resfria o ar (que irá resfriar os motores).

O questionamento da Recorrente de que as conclusões foram obtidas apenas por constatações visuais “*in loco*” e que considerou diversos equipamentos como linhas marginais ou independentes à de industrialização, sem profissionais qualificados, não procede. Para tanto, não seria necessário profissional qualificado, pois trata-se de subsunção do fato à norma.

Destaca a decisão recorrida que diversos julgados deste Conselho já se manifestaram especificamente sobre energia elétrica consumida em torres de refrigeração, por exemplo, os Acórdãos n.º 14.400/00/1ª, e n.º 15.784/02/3ª. Contudo, o Acórdão n.º 18.371/07/1ª, que, inclusive ensejou o conhecimento do presente Recurso, também tratou da matéria e acatou o referido crédito.

Quanto à necessidade de se usar medições e levantamentos, contrapondo-se ao laudo, cabe mencionar que, não dispondo dos dados que somente a empresa possui e não podendo por conta própria obtê-los, tomou-se como base os dados fornecidos pela Contribuinte em seu próprio laudo, não havendo, aqui, arbitramento.

Evidenciam-se as ressalvas ao pretense laudo apresentado. A Contribuinte fez o primeiro laudo técnico e o segundo laudo é genérico e não indica detalhadamente as características técnicas dos equipamentos. Por fim, um terceiro laudo, este mais detalhado, indica um índice. Porém, ignorando os próprios laudos, a empresa continuou a apropriar-se de 100% (cem por cento) dos créditos de ICMS.

Conforme bem esclareceu a Fiscalização (fls. 465/466), o índice de apropriação adotado no trabalho fiscal foi obtido a partir do laudo técnico fornecido pela empresa sobre a potência dos equipamentos, bem como na medição de consumo dos equipamentos integrantes do processo produtivo, quais sejam, compressores de ar, de oxigênio, de nitrogênio e de reciclo.

Assim, foi levantada a relação percentual entre o consumo de energia elétrica, no processo produtivo de industrialização e o consumo total. O índice obtido foi aplicado ao crédito de ICMS de energia elétrica apropriado no período, conforme “Quadro III”, às fls. 380.

Ressalta-se que as atividades/setores/equipamento consideradas como industrialização para fins de apropriação do crédito de ICMS sobre energia elétrica foram, motores principais, compressores de ar, compressores de oxigênio, compressores de nitrogênio, compressor de reciclo (fls. 11 e 374).

Os demais setores/equipamentos/atividades foram considerados, pela Fiscalização, linhas marginais ao processo produtivo.

Contudo, não se pode acatar esta definição, principalmente para os equipamentos mais relevantes como torre de refrigeração, compreendendo os motores das bombas de água e motores de ventiladores, dentre outros relacionados pela Fiscalização às fls. 11/12.

Não se pode concordar que o valor do crédito estornado corresponde à energia elétrica consumida nesta atividade não se enquadra ao conceito jurídico de industrialização.

Neste sentido, é importante verificar-se a atividade da Recorrente, bem como analisar a questão à luz da Lei Complementar n.º 87/96, não se admitindo a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, até mesmo porque esta é anterior à Lei Complementar n.º 87/96 e, assim, nem poderia tratar a matéria da forma como determinada por esta.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:
.....

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina que tal direito só poderá ser exercido a partir de 1º de janeiro de 2011.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subseqüente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total

das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da questão.

Já o Regulamento do ICMS, já desde do Regulamento de 1996, cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

"CAPÍTULO II
Do Crédito do Imposto

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....
III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

.....
§ 4º Somente dará direito de abatimento do imposto incidente na operação, sob a forma de crédito, a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

I - até 31 de dezembro de 2010:

a) que for objeto de operação subsequente de saída de energia elétrica;

b) que for consumida no processo de industrialização;

c) que for consumida por estabelecimento que realize operações ou prestações para o exterior, na proporção destas em relação às operações ou prestações totais;

II - a partir de 1º de janeiro de 2011, em qualquer hipótese.

.....(grifos não constam do original)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é a utilização de energia elétrica que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquela que for consumida no processo de industrialização.

Note-se que a referência ao processo de industrialização propriamente dita e não à atividade de industrialização estritamente considerada. Assim, até mesmo o texto do Regulamento do ICMS permite concluir que o legislador pretendeu que todas as etapas de um processo fossem beneficiadas pelo creditamento e não que apenas algumas atividades pontuais. Se o legislador não distinguiu entre as etapas do processo produtivo, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Cumprе destacar que o ICMS é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias.

É exatamente neste conceito que se insere a energia elétrica utilizada na torre de refrigeração, compreendendo os motores das bombas de água e motores de ventiladores.

Neste sentido, reporta-se ao laudo técnico (fl. 557), onde textualmente encontra-se a seguinte orientação:

“ 9.....”

A distribuição de água quente é feita por queda livre através de bocais de escoamento. A água após ser resfriada vai ao poço de sucção das bombas para ser distribuída ao processo onde é bombeada para todos os inter-resfriadores e pós-resfriadores dos compressores depois retornando para a torre.

10. A próxima etapa se refere ao resfriamento e limpeza do ar que é o início da parte fria do processo de separação dos gases. Nesta etapa o ar passa por um Trocador de Calor Reversível [RHX - “Reverse Heat Exchange”] no qual correntes gasosas com baixas temperaturas (N₂ e O₂ com alta pureza e N₂ “waste”), provenientes da coluna de destilação, trocam calor com o ar comprimido e são aquecidos até próximo da temperatura ambiente enquanto resfriam o ar.

.....”

Esta informação constante do laudo técnico conjugada com a análise do fluxograma de fl. 556, conduz a conclusão de que a torre de refrigeração, compreendendo os motores das bombas de água e motores de ventiladores, está perfeitamente inserida no processo produtivo da Recorrente.

Conforme é atestado pelo laudo pericial, além de evitar o superaquecimento das máquinas, a água desempenha uma função de extrema relevância no processo de industrialização da Recorrente. A água bombeada e refrigerada nos equipamentos em questão é utilizada para diminuir a temperatura do ar atmosférico, bastante elevada após a sua compressão.

Portanto, durante o processo produtivo da Recorrente, a água entra em contato com o ar e após sucessivas trocas de calor, uma das características do fluido é alterada, qual seja, a sua temperatura, para que possa ter início a fase seguinte, em que sua temperatura é ainda mais resfriada por outros equipamentos até iniciar-se o processo de destilação dos gases em função dos seus distintos pontos de liquefação.

A função desempenhada pelas torres de refrigeração e bombas d' água está inserida diretamente no processo produtivo da Recorrente pois é por meio do contato físico com o ar e da participação direta da água bombeada e resfriada que se modificam as características do ar em seu processo produtivo. Trata-se, portanto, de atividade industrial e voltada a linha de produção central até na acepção mais estrita do termo

Não há que se falar aqui nas disposições da Lei n.º 4.502/64 como conceito adotado pela decisão recorrida. No entanto, ainda que se tome este conceito a torre de refrigeração está dentro do estabelecimento produtor, qual seja, aquele que industrializa as mercadorias.

Também podem ser à luz do art. 222, inciso II do RICMS/96 pode-se perceber que a torre de refrigeração, bem como os motores das bombas de água e motores de ventiladores estão inseridos no processo produtivo da ora Recorrente. Note-se que estes equipamentos não se assemelham quanto à sua utilização às atividades de manutenção e preservação de equipamentos ou iluminação de pátios.

A água empregada na refrigeração não se destina à preservação dos equipamentos, mas é essencial à obtenção do produto final da Recorrente, sendo, portanto, atividade de industrialização.

Desta forma, a energia elétrica consumida nesses equipamentos é empregada em atividade de industrialização, estando plenamente inserida no processo produtivo.

A atividade de bombeamento e refrigeração da água não podem ser caracterizadas como atividade marginal na linha de produção da Recorrente.

Até mesmo para delimitar a extensão da apreciação da questão nesta fase e em face de que esta decisão apenas está abordando em detalhe a questão relativa à torre de refrigeração, compreendendo os motores das bombas de água e motores de ventiladores, cumpre ressaltar, que, muito embora a utilização da energia elétrica não tenha sido objeto do despacho interlocutório de fl. 488, ao ensejo do atendimento, foi apresentado o "Relatório Técnico" elaborado pelo Departamento de Engenharia Elétrica da Escola de Engenharia da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG (fls. 590/660).

A Fiscalização, no entanto, ante a precisão e confiabilidade das informações contidas no Relatório, entendeu justificar-se a reformulação do crédito (fls. 665/668), para que fosse mantido o estorno, tão somente, em relação ao equipamento correspondente ao processo "P9" (arrefecimento e tratamento de água industrial), justamente a parte que nesta decisão se aprecia.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão em relação ao Acórdão 18371/07/1ª. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para excluir as exigências fiscais relativas ao aproveitamento indevido de crédito referente a energia elétrica. Vencida, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que lhe negava provimento nos termos do Acórdão recorrido. Pelo Recorrente, sustentou oralmente o Dr. João Rafael Gândara, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior, André Barros de Moura, Maria de Lourdes Medeiros e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 26 de novembro de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CC/CMG