

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.956/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000157234-51
Impugnação: 40.010122371-91
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 062616449.00-05
Proc. S. Passivo: Luís Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA. Constatou-se que a Autuada deixou de estornar os créditos do ICMS relativos à aquisição de energia elétrica consumida em linhas consideradas pela Fiscalização como marginais ou independentes à de produção. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, que acatou parte do crédito relativo à energia elétrica com base em laudo apresentado. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRODUTOS ACABADOS. Constatou-se que a Autuada deixou de estornar os créditos do imposto proporcionalmente às perdas de produção de gases e líquidos (ventados/perdidos) verificados no estabelecimento, devido a falta de capacidade de armazenamento. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/02 a 31/12/06, da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, apurada mediante Verificação Fiscal Analítica (VFA), em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes de:

1 – perdas de produção de gases e/ou líquidos (ventados / perdidos), conforme demonstrado no item 9.a do Relatório Fiscal e nos Quadros I (fls. 13) e II (fls. 14/15);

2 – energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção (a teor do disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86), conforme demonstrado no item 9.b do Relatório Fiscal (fls. 09/10), índice de aproveitamento reformulado às fls. 556;

Em face da existência de saldo credor na conta gráfica em alguns meses do período fiscalizado, tais valores foram levados à verificação fiscal analítica (fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

563/564); apurando-se as exigências de ICMS; Multa de Revalidação capitulada no inciso II, art. 56, Lei nº 6.763/75.

Exige-se, também, a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, aplicada sobre os fatos ocorridos a partir de novembro de 2003, conforme demonstrado às fls. 561/562.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído (fls. 551), Impugnação às fls. 451/506.

Em preliminar, sustenta que teria ocorrido capitulação incorreta da penalidade ao exigir as multas dos arts. 55, inciso XXVI e 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, ou seja, sobre a falta de pagamento e o aproveitamento indevido do crédito; o crédito tributário referente ao exercício de 2002 encontrar-se-ia extinto pela decadência, nos termos do art. 150, §4º e 156, inciso V, do CTN; teria ocorrido excessos no procedimento do arbitramento, pois não atendera ao comando do art. 148 do CTN e dos arts. 53 e 54 do RICMS/96; menciona doutrina e jurisprudência;

No mérito, quanto ao item “a” do relatório do AI, entende que as exigências fiscais são insubsistentes e improcedentes, pois o alívio da pressão decorre da natureza da atividade desenvolvida e que o custo é inerente a essa operação e repassado ao custo final do produto (fls. 481); explica que ajusta a produção para maximizar o fornecimento de gases e/ou líquidos e, em determinados momentos, há necessidade de se “ventar” (jogar para a atmosfera) produto gasoso. Tal procedimento seria inerente a sua atividade e que não haveria como atender as necessidades dos clientes sem essa margem de “falha”;

Quanto ao item “b” do relatório do AI, questiona que a autoridade fiscal glosou créditos de ICMS de equipamentos utilizados no processo produtivo desconhecendo sua finalidade, havendo mera suposição; argumenta que a IN SLT nº 01/86 não determina a forma de apuração de percentuais de aproveitamento de energia elétrica; considera que cada um dos equipamentos mencionados faz parte do processo produtivo e por isso são fundamentais, essenciais e vitais para o funcionamento da planta;

Por fim, argui a impossibilidade da aplicação de juros com base na Taxa Selic, tendo em vista que possui natureza jurídica diversa da “mora”; portanto, infringiria o princípio constitucional da legalidade; menciona doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Requer a procedência da Impugnação, que sejam apreciadas as preliminares e, se for o caso, seja julgado quanto ao mérito.

Requer, ainda, a produção de prova pericial, nos termos do art. 98, inciso III da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, apresentando, desde já, os quesitos (fls. 523) e assistente técnico (fls. 524).

Da Reformulação do Trabalho e Instrução Processual

Às fls. 554/557, o Fisco promove a reformulação do crédito tributário, no que se refere ao item “b” do Relatório Fiscal, relativamente ao percentual de aproveitamento de créditos de energia elétrica, que antes era de 84,512% (oitenta e quatro vírgula quinhentos e doze por cento) (fls. 09/11), passou a ser de 90,288% (noventa vírgula duzentos e oitenta e oito por cento) (fls. 556/557).

Essa reformulação é resultado das informações fornecidas pela CEMIG e pela CEPE Engenharia Ltda, respectivamente, sobre o fornecimento e o consumo de energia elétrica, e funcionamento/operacionalização dos equipamentos (fls. 565/601).

Cientificada da reformulação (fls. 602/603), a Impugnante se manifesta às fls. 606, reiterando os termos da inicial. Junta cópia dos documentos enviados pelo Fisco bem como da Impugnação anterior (fls. 607/738). Nos mesmos termos, porém por outro Procurador, manifesta-se novamente às fls. 745, juntando cópia dos mesmos documentos (fls. 746/853).

A Assessoria do CC/MG, às fls. 858, retorna os autos à origem para que o Fisco providencie a manifestação fiscal, nos termos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n° 44.747/08.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, na manifestação de fls. 859/874, refuta as alegações da defesa.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 876/887, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e quanto ao pedido de produção de prova pericial, pelo indeferimento. Quanto ao mérito, propõe-se a procedência parcial do lançamento.

Do Objeto do Despacho Interlocutório

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 08/06/09, deliberou proferir o Despacho Interlocutório de fls. 889, tendo por objeto o seguinte: “*No prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados da data de recebimento da intimação, junte aos autos laudo técnico elaborado por profissional ou instituto especializado na matéria, pormenorizando todas as etapas do processo produtivo da empresa, com a descrição de todos os pontos de perda dos gases e sua respectiva quantificação*”.

Dos Esclarecimentos da Impugnante

A Impugnante comparece às fls. 898/899, requerendo, em razão da complexidade dos trabalhos e das informações técnicas pertinentes, prorrogação do prazo “*para entrega do laudo pericial por mais trinta dias*”.

Às fls. 913, consta deferimento de dilatação de 180 (cento e oitenta) dias, exarado pelo, então Conselheiro Relator.

Às fls. 922/924, a Impugnante retorna aos autos.

Informa que solicitou um laudo sobre a matéria técnica ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT), órgão da União Federal, vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, que atua de forma integrada com o setor empresarial, promovendo o

desenvolvimento de pesquisas nas áreas de Química, Tecnologia dos Materiais, Engenharia Industrial, Energia e Meio Ambiente, realizando consultoria tecnológica, serviços técnicos especializados e certificação de produtos.

Faz uma retrospectiva dos fatos e destaca o objeto da ação fiscal. Com relação ao item “a” do Auto de Infração, explica que diante da determinação da Câmara solicitou ao Instituto Nacional de Tecnologia a elaboração de parecer técnico com a descrição de todas as etapas do processo produtivo, bem como a especificação de todos os equipamentos que o compõem, do qual requer a juntada.

Destaca alguns pontos que entende relevantes em relação ao conteúdo do documento, afirmando: *“não há que se falar em perdas de produto acabado, tal como descrito no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, uma vez que da análise das Respostas aos quesitos nº 3, 4 e 5 (p.75 a 79) do parecer técnico, restou comprovado tecnicamente que aquilo que a fiscalização classificou de “produto acabado perdido” em nada se relaciona com o produto final que a impugnante entrega a seu cliente.”* Conclui que, não tem cabimento o cálculo de eventual quantificação de objeto constatado como inexistente tecnicamente.

Enfatiza que, por meio da análise detalhada, restou comprovado que a ação fiscal está baseada em premissa completamente equivocada, qual seja a de que haveria perda de produto acabado no processo produtivo.

Com relação ao item “b” do Auto de Infração, requer também a juntada de “Laudo Técnico de Consumo de Energia” elaborado pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), o qual comprova que o índice utilizado pela Fiscalização, não é o correto.

Junta cópia do Relatório Técnico do INT às fls. 928/1009, e, às fls. 1011/1122, Laudo Técnico de Consumo de Energia da UFMG.

Da Reformulação do Trabalho e Manifestação do Fisco

A Fiscalização se pronuncia às fls. 1124/1126.

No que diz respeito ao estorno de ICMS sobre perdas de produção de gases ou líquidos (ventados ou perdidos), aduz que o laudo do Instituto Nacional Tecnológico, apesar de bem detalhado, não altera o entendimento da Fiscalização, pois trata de questões de engenharia de produção.

Com relação ao conteúdo do laudo, afirma que ele *“Simplesmente admite que há perdas e que a empresa não poderia operar sem que ocorra a vazão desses gases.”*, e, sendo assim, deve ser mantido o entendimento anterior.

Reconhece que, relativamente ao estorno de ICMS sobre energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes a de produção, o laudo do Departamento de Engenharia Elétrica da UFMG traz informações detalhadas sobre cada um dos equipamentos nos 10 (dez) processos produtivos.

Explica que, por se tratar de entidade idônea e oferecer maior confiabilidade e precisão, se comparado com os anteriores, será adotado o percentual indicado no laudo ora apresentado.

Admite a possibilidade de redução dos pontos controvertidos da peça fiscal, uma vez que restou esclarecido que diversos motores e válvulas de pequeno porte fazem parte do processo de industrialização, e que desse modo o estorno o ICMS deve ser mantido única e exclusivamente em relação aos equipamentos relacionados ao processo “P9” (arrefecimento e tratamento industrial, mencionados às fls. 1018 e 1055/1061).

Com base na potência total consumida no processo “P9” às fls. 1125, faz demonstrativo do percentual correspondente a este processo de 3,03638% (três inteiros, três mil seiscientos e trinta e oito milésimos) e conclui que o índice de apropriação do crédito a que a Autuada faz jus, é de 96,96364% (noventa e seis inteiros, noventa e seis mil trezentos e sessenta e quatro milésimos).

Efetua a reformulação do trabalho, no que tange ao item “b” do Auto de Infração, conforme demonstrado às fls. 1127/1131, da qual a Impugnante é cientificada.

Da Manifestação da Impugnante após a Reformulação.

A Impugnante comparece aos autos às fls. 1139/1144.

No que concerne a alínea “a” do Auto de Infração reafirma que as diligências “*in loco*” dos profissionais qualificados quando da elaboração do parecer técnico, ao contrário “das diligências *in loco* do agente fiscal”, constataram que não há perdas de produto acabados no processo industrial.

Assevera que, “*Quer parecer à Impugnante que, quando da lavratura do Auto de Infração, com o intuito de se evitar o transcurso do prazo decadencial, o que não ocorreu para parte da autuação conforme demonstrado na Impugnação, não foi realizada a análise correta dos fatos a que se pretende tributar, utilizando a fiscalização de premissa baseada em presunção, a qual foi totalmente descaracterizada pelo referido parecer técnico*”. (fls. 1142).

Aduz que o parecer técnico produzido pelo INT é prova cabal contrária a esta presunção, descaracterizando-a, não podendo mais esta acusação prevalecer. Conclui, reiterando os argumentos apresentados na Impugnação inicial, que o item “a” do Auto de Infração não pode prosperar.

No tocante ao item “b” do Auto de Infração, objeto da reformulação do trabalho fiscal, enfatiza que não obstante a redução do crédito a ele relativo, deve remeter-se o Órgão Julgador ao item III da Impugnação anterior que esclarecer que todos os equipamentos são fundamentais para o funcionamento da planta industrial, não sendo possível desconsiderar os créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica utilizada em seus equipamentos.

Reitera todos os argumentos de fato e de direito constantes na petição inicial os quais levam ao cancelamento integral deste item.

Da Manifestação do Fisco

A Fiscalização se manifesta novamente às fls. 1146/1151.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ratifica integralmente o entendimento manifestado anteriormente, ainda que se tenha entendido pela reformulação do trabalho, medida que se fez necessária em face da apresentação de dados mais precisos e confiáveis.

Explica, referindo-se ao item “a” do Auto de Infração, que nas respostas dadas pelo Instituto Nacional de Tecnologia aos quesitos formulados pela Autuada, não há qualquer menção sobre quantidades de gases ventados ou perdidos para a atmosfera, e aos valores do custo unitário, de modo a verificar se poderia ser considerada perda normal e se seriam compreendidas pelo custo das mercadorias vendidas.

Observa que a resposta limita-se a detalhar os produtos comercializados, as condições no momento do fornecimento, quais produtos são ventados, as condições no momento anterior ao que são ventados; nada mencionando sobre as quantidades ventadas e o respectivo custo.

Pondera que tal omissão não consiste em mero detalhe, pois o despacho interlocutório que determinou a juntada de laudo técnico exigia a pormenorização de todas as etapas do processo produtivo da empresa com a descrição de todos os pontos de perda dos gases e da respectiva quantificação.

Reafirma que o ponto nevrálgico de toda controvérsia reside na questão probatória e que, nesse aspecto, nada foi esclarecido com precisão, seja, na fase anterior à lavratura do Auto de Infração, na ocasião da Impugnação, ou mesmo posteriormente.

Destaca o fato de a empresa se recusar a fornecer a planilha de custos e os dados relativos às perdas de gases para a atmosfera, sob o pretexto de que não possui essas informações, e que, assim sendo, a Contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova que lhe poderia ser favorável, contrapondo-se à imputação fiscal.

Conclui que a legislação não permite a apropriação de créditos de ICMS relativo a perdas, ainda que sejam normais.

Acrescenta que, mesmo entendendo que seja permitida a apropriação de créditos nessas condições, a compensação só seria viável, se houvesse laudo técnico previamente apresentado ao Fisco, quantificando as perdas e comprovando contabilmente que são assumidas pelo custo das mercadorias vendidas, conforme entendimento da SEF manifestado em resposta a consultas internas, de contribuintes e decisões administrativas desta Casa.

Diz que, no presente caso, não se vislumbra essa possibilidade, pois o laudo, além de ter sido apresentado após a ação fiscal, o mesmo se restringe a apresentar medições em momento anterior e posterior às perdas, bem como sobre outras questões de engenharia e de produção.

No que tange ao estorno do crédito de energia elétrica, item “b” do Auto de Infração, observa que o laudo não mencionou que o consumo de energia elétrica nos equipamentos do processo “P9” seria essencial ao processo produtivo, ou mesmo que não seria linha marginal.

Reafirma que o fato de o processo de resfriamento de água não se enquadrar no conceito jurídico de industrialização, por si só, explica o estorno do crédito relativo à energia consumida no correspondente equipamento.

Ratifica as manifestações anteriores fazendo uma síntese dos pontos centrais da discussão, as fls. 1150/1151.

Destaca, no final, que há decisões nesta Casa referentes a fatos e infringências idênticos, relativos à própria Autuada, proferidas nos Acórdãos n^{os} 15.641/03/2^a, 3.019/04/CE, 17.551/07/2^a, 19.713/10/3^a e 19.714/10/3^a.

Conclui pedindo para que seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.152/1.158, manifesta sobre o resultado do despacho interlocutório, reitera os termos do parecer anterior e opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, quanto ao item “a” do Auto de Infração, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

Das Alegações de Erros de Capitulação da Penalidade e Nulidade do Auto de Infração

A alegação de que teria ocorrido erro na aplicação de penalidade não procede. Está claro que a legislação, a par de exigir a multa de revalidação por pagamento inferior ao devido, estabeleceu, também, a partir de 01/11/03 (Efeitos a partir de 1^o/11/03 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei n^o 14.699) a multa isolada nos casos de apropriação indevida de créditos.

Assim, no caso em questão, o que ocorreu foi um descumprimento de obrigação acessória caracterizado pela apropriação indevida por irregularidade em seu procedimento de creditamento, e da própria obrigação principal, quando o imposto é recolhido a menor. Uma penalidade decorre da outra, mas são independentes.

Além disso, quando se menciona que “*deixou de recolher e/ou recolheu ICMS a menor*” não significa que há dúvidas quanto ao fato. O que ocorre é que em alguns meses houve saldo devedor, portanto ocorreria recolhimento a menor do imposto; entretanto, em outros havia saldo credor e, portanto, o contribuinte deixou de recolher determinado valor de ICMS. Mas, qualquer um dos dois fatos acarretará a exigência do art. 56, II da Lei n^o 6.763/75. E, corolário disso, a apropriação de créditos indevida será também apenada como multa isolada.

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, alegando que o arbitramento, ao tomar como base os dados de outra unidade fabril, não observou o processo administrativo regular, disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional (CTN), suprimindo seu direito à ampla defesa e não guardando a devida segurança jurídica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não procede a arguição da Impugnante, pois o Auto de Infração foi lavrado através de 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, incisos I, IV e VI e 54, inciso XI e § 2º, do RICMS/02.

Os parâmetros utilizados para o arbitramento estão claramente demonstrados nos Quadros I e II (fls. 13 e 561/562), o mesmo acontecendo com os dispositivos legais que autorizam tal procedimento e aqueles relativos às infringências e penalidades, que constam do campo próprio da peça fiscal.

Ainda que se entendesse que não há total clareza nesse ponto, constam elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida (art. 92 do RPTA), bem como ao disposto no artigo 142 do CTN.

Ademais, a própria peça impugnatória demonstra que não houve qualquer prejuízo ou cerceamento ao amplo direito de defesa da Impugnante, vez que a mesma entendeu perfeitamente as imputações fiscais e defendeu-se seguramente contra todos os pontos do Auto de Infração.

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

A preliminar de decadência, e a de que não teriam sido produzidas todas as provas suficientes para exigência do crédito tributário e da irregularidade no arbitramento, por estarem incluídas no bojo do próprio mérito, serão discutidas naquela oportunidade.

Pedido de Produção de Prova Pericial

O pedido de prova pericial não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório já acostado aos autos ou são irrelevantes para o deslinde da questão, não exigindo conhecimento técnico do qual não seja detentor o Órgão Julgador.

Assim, observado o disposto no inciso III, art. 154 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, o requerimento de perícia resta indeferido, com fundamento no § 1º, inciso II, art. 142 do referido diploma legal.

Do Mérito

Consoante relato acima a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/02 a 31/12/06, da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de:

1) 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 a energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção, a teor do disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De plano, sustenta a Autuada que o crédito tributário referente ao período de janeiro a dezembro de 2002, fora alcançado pela decadência, fundamentando seu entendimento no art. 150, § 4º do CTN (fls. 456/458).

Todavia, o presente caso versa sobre constatação de irregularidades prejudiciais à correta apuração e pagamento do imposto devido, caracterizada pela falta de estorno, bem como de aproveitamento indevido de créditos, aplicando-se-lhe o prazo decadencial de cinco anos, nos exatos termos da regra descrita no inciso I do art. 173 do CTN, que dita como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2002, o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte (01/01/03) e tendo a Contribuinte sido intimada da lavratura do Auto de Infração em 12/12/07 (fl. 04), ou seja, dentro do prazo de direito da Fiscalização para constituir o crédito tributário, a alegação de decadência não há que ser admitida.

Inicialmente, destaca-se que a sociedade tem por objetivo a fabricação de gases industriais e medicinais (CAE 20.14.2.00) e utiliza, como principal insumo, a energia elétrica. De acordo com os dados cadastrais constantes no SICAF, a Autuada inscreveu-se como Contribuinte neste Estado em janeiro de 1990, encontrando-se em atividade.

Instruem o Processo Tributário Administrativo (PTA) os seguintes demonstrativos e Anexos:

Relatório Fiscal – fls. 08/12, reformulação parcial às fls. 554/557;

Quadro I – Proporção entre o crédito estornado e os créditos totais de ICMS de unidade fabril similar – fls. 13;

Quadro II – Demonstrativo de estorno de ICMS (perdas de produção de gases e/ou líquidos e energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes a de produção) – fls. 17/18, reformulado às fls. 563/564;

Anexo I – Laudos Técnicos para Consumo de Energia Elétrica – fls. 20/21;

Anexo II – Respostas da empresa às intimações do Fisco – fls. 50/56;

Anexo III – Telas do SICAF relativos a Conta Corrente Fiscal e cópias do livro Registro de Apuração de ICMS (LRAICMS) – fls. 63/158, e Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI) – fls. 159/182;

Anexo IV – Cópia parcial do PTA nº 01.000139188.67 do estabelecimento IE nº 313.616449.28-82, situado em Ipatinga, referente a autuação de idêntica natureza – fls. 184/208;

Anexo V – Diários de produção e planilha de apuração de custos – fls. 210/309;

Anexo VI – Nota fiscal/conta de energia elétrica – fls. 311/448;

Destaca-se que a formalização do crédito foi precedida da lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.070001425.93 (fls. 02), conforme preceitua a

legislação vigente. Ao encerramento dos trabalhos, foi lavrado Termo de Encerramento de Fiscalização no livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO).

Todas as informações utilizadas para as conclusões do Auto de Infração foram obtidas nos documentos fornecidos pela Contribuinte, ao atender o TIAF ou intimações, bem como em dados de unidade fabril similar da empresa (fls. 184/208).

Em síntese, a tese de defesa da Impugnante está calcada no entendimento de que a compensação de créditos não comporta restrições, desse modo, não efetuou qualquer estorno de crédito relativo às perdas de produto acabado (gases), e apropriou-se, integralmente (100%), dos créditos provenientes de notas fiscais de entrada de energia elétrica.

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.

Conforme verificado, há válvulas(s) de alívio que, periodicamente, lançam, para a atmosfera, os gases "CO₂" e "Nitrogênio". Com efeito, não se pode dizer, preliminarmente e sem dados precisos, que raras são as vezes que as válvulas de alívio atuam. Nem mesmo que o volume de gases expelidos seja insignificante.

Os gases produzidos pela unidade fabril autuada são destinados, para indústria estabelecida em área contígua à da Impugnante, através de gasoduto (sendo o excesso de produção transformado em líquido e estocado em tanque); parte fornecida para outros clientes (hospitais, mecânicas industriais, etc.) 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).

Percebe-se, ao contrário do que afirma a Impugnante, que o Fisco não está a exigir o estorno de crédito em razão de perdas por evaporação ou vaporização.

Repita-se, 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, e só não são aproveitados pela absoluta falta de capacidade de estocagem da empresa.

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 do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da negativa da empresa na prestação de informações solicitadas mediante termos de intimação, o Fisco utilizou-se do arbitramento, nos termos do art. 148 da Lei nº 5.172/66 (CTN); arts. 18 e 19 da Lei Complementar nº 87/96; e arts. 53, I, IV, VI e 54, XI e §2º do RICMS/96 e RICMS/02.

RICMS

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 PTA nº 01.000139188.67.

Tendo o Fisco concluído que os dados informados pela Autuada (principalmente a afirmativa de que não existem perdas no processo e que faria jus ao creditamento de 100% do ICMS advindo da energia elétrica adquirida) não são verossímeis, caberia à empresa demonstrar índice diverso do apresentado, por documentos ou por quaisquer outros meios de prova. Entretanto, não o fez.

Assim, aplicou-se na presente autuação, o índice obtido naquele PTA, que já teve trânsito em julgado na esfera administrativa, tendo sido o lançamento julgado procedente. O índice de perdas de produção detalhado no “Quadro I” (fls.13), foi

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicado aos créditos de ICMS gerando o valor de ICMS a estornar, conforme demonstrado no “Quadro II” (fls. 14/15, mantido no quadro de fls. 561/562).

Ressalta-se que a própria Autuada admite que há perdas mínimas (fls. 483), mas não demonstra percentuais ou outras provas. Nesse sentido, os Acórdãos n°s 15.641/03/2^a e 3.019/04/CE, entenderam que, não provando que se trata de perda considerada normal dentro do processo produtivo, prevalece o estorno de crédito na conformidade do art. 71, inciso V, RICMS/96. Também, nessa linha, é o entendimento da DOET/SLT na Consulta Fiscal Direta n° 753/96, Consulta de Contribuintes n°s 007/97, 153/98 e 105/02.

Ao analisar o atendimento ao despacho interlocutório proferido pela Câmara, cumpre salientar o fato de que as informações constantes no laudo ora apresentado, se equivalem à produção de “prova em contrário”, ao arbitramento realizado pela Fiscalização.

Neste contexto, no que diz respeito ao quesito idoneidade do Instituto Nacional de Tecnologia emitente do “Relatório Técnico” (fls. 928/1.009), evidentemente, não há o que se discutir.

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.

Nesse 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, que pode ser extraída a partir da resposta dada ao item 6, às fls. 1.008/1.009.

Confira: “6) *A Usina pode operar continuamente sem a vazão desses gases?*”

Resposta: Não. Como descrito nos parágrafos anteriores o oxigênio e o nitrogênio gasosos tem suas vazões controladas automaticamente por controladores que atuam nas válvulas de oxigênio e de nitrogênio para alimentação dos compressores de produtos e nas válvulas de alívio para a atmosfera”.

Extrai-se da leitura dos parágrafos seguintes da conclusão do Relatório Técnico, que a abertura das válvulas de alívio ocorre sempre no momento do fornecimento, e ainda quando há uma redução no consumo pelo cliente. Além dessas situações, a abertura das válvulas se faz necessária à manutenção da qualidade dos produtos, como à segurança dos equipamentos.

No entanto, quanto ao conteúdo tem-se que o 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, desse modo, em informações que permitam quantificar as perdas no processo produtivo.

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 Autuada a oportunidade de se fazer a contraprova, pode-se assegurar que esse objetivo não foi plenamente atingido.

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

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

Logo, confirmada a existência de perdas de produtos acabados e não tendo a Impugnante conseguido apresentar elementos necessários à exata quantificação dessas perdas, repita-se, de modo que pudesse contrapor aos índices levantados pela Fiscalização, o estorno deve ser mantido, conforme critérios utilizados no trabalho fiscal.

Correto, portanto, o estorno conforme demonstrado às fls. 14/15.

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. 20/21, 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, a Contribuinte estava, 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 (Consulta por telefone nº 161/00, Consultas de Contribuintes nºs 121 a 132/97, 237/98 e CFD 937/98).

Importa destacar que, apesar do primeiro laudo apresentar o índice de 99,96% (noventa e nove vírgula noventa e seis por cento), a Autuada, 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 autuado e constatado “*in loco*” que a energia elétrica, cujo crédito de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Impugnante 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.

Veja a esse respeito trecho do Acórdão n° 15784/02/3^a:

(...) O CONCEITO DE LINHA MARGINAL ENCONTRA-SE DEFINITIVAMENTE ESGOTADO NO TOCANTE AOS PRODUTOS UTILIZADOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA, (...) PRODUTOS UTILIZADOS EM TORRES DE RESFRIAMENTO E LUBRIFICANTES, NÃO DEVENDO, POIS, PREVALECER O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE QUE “NÃO EXISTEM PROVAS PARA AFIRMAÇÃO DE QUE OS PRODUTOS E SUBSTÂNCIAS GLOSADOS TIVESSEM SIDO EMPREGADOS EM LINHAS MARGINAIS DE PRODUÇÃO”.

Destaque-se que diversos julgados deste Conselho já se manifestaram especificamente sobre energia elétrica consumida em torres de refrigeração, por exemplo, os Acórdãos n°s 14.400/00/1^a e 15.784/02/3^a.

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 refez o primeiro laudo técnico que, porém, é genérico e não indica detalhadamente as características técnicas dos equipamentos. Por fim, elaborou-se um novo laudo, este mais detalhado, que 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, 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 (fl. 867/869).

Assim, foi levantada a relação percentual entre o consumo de energia elétrica no processo produtivo de industrialização e o consumo total. O índice obtido (90,288%) foi aplicado ao crédito de ICMS de energia elétrica apropriado no período, conforme Quadro II, reformulado às fls. 561/562.

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. 10).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Neste sentido, é importante verificar a atividade da Autuada, bem como analisar a questão à luz da Lei Complementar nº 87/96, não se admitindo a Instrução Normativa SLT nº 01/86, até mesmo porque esta é anterior à Lei Complementar nº 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 nº 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de 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 nº 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 2020.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei nº 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 nº 6.763/75 também não tratou diretamente da questão.

Já o Regulamento do ICMS, desde 1996, no RICMS/96 e atualmente no RICMS/02, 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 2019:

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 2020, em qualquer hipótese.

(...)(grifou-se)

Portanto, o Regulamento do ICMS define mais estreitamente qual é a utilização de energia elétrica que enseja direito a crédito do ICMS explicitando ser 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.

As informações constantes do relatório técnico conjugadas com o laudo técnico de consumo de energia, conduz à 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 Autuada.

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 Impugnante. 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, 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 Impugnante, 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 nº 4.502/64 como conceito. 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, à luz do art. 222, inciso II do RICMS/96, como também no RICMS/02, 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. Note-se que estes equipamentos não se assemelham quanto à sua utilização às atividades de manutenção e preservação de equipamentos ou iluminação de pátios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A água empregada na refrigeração não se destina à preservação dos equipamentos, mas é essencial à obtenção do produto final da Autuada, 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.

Cumprе ressaltar, ainda, que, muito embora a utilização da energia elétrica não tenha sido objeto do despacho interlocutório, ao ensejo do atendimento, foi apresentado o "Relatório Técnico" elaborado pelo Departamento de Engenharia Elétrica da Escola de Engenharia da UFMG.

Cumprе ainda destacar que a utilização da Taxa Selic para cobrança de juros moratórios e de correção de débitos estaduais tem fundamento legal nas normas do art. 226 da Lei nº 6.763/75, que estabelece a vinculação dos critérios adotados para a cobrança de juros moratórios e de correção de débitos estaduais decorrentes do não pagamento de tributos e de multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais.

Para disciplinar a citada norma legal a Secretaria de Estado de Fazenda editou a Resolução Estadual nº 2.880/97 estabelecendo a aplicação da taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic) para cobrança e cálculo dos juros moratórios.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para manter o item 1 e excluir o item 2 do Auto de Infração. Vencidos, em parte, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (relator) que, além do item 2, excluía as exigências concernentes aos fatos geradores anteriores a 21/12/02, com base no art. 150 § 4º do CTN, com relação ao item 1 do Auto de Infração; o Conselheiro Vander Francisco Costa que julgava improcedente o lançamento, fundamentando seu voto, em parte, no art. 150, § 4º do CTN e a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros que julgava parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 1.127/1131. Designado relator o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcel Alcades Theodoro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 02 de março de 2011.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Luiz Fernando Castro Trópia
Relator / Designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.956/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000157234-51
Impugnação: 40.010122371-91
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 062616449.00-05
Proc. S. Passivo: Luís Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

As divergências entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorrem dos fundamentos a seguir expostos.

Em primeiro lugar, acolho a tese da decadência arguida pela Impugnante, para julgar parcialmente improcedente o lançamento, sob o entendimento de que, quando consumada a intimação do Auto de Infração (21/12/2007), parte do crédito tributário exigido já se encontrava extinta, por força do disposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN. Devem ser excluídas, pois, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 21/12/2002, que já não poderiam mais ter sido objeto de lançamento, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas até aquela data.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolançamento”*, *porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as mencionadas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento. Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, segundo o disposto no art. 113 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156, inciso V do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário. Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a

antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo para formalização do crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

Data maxima venia, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração,

resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em conseqüência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como quer a corrente majoritária!

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com estas considerações, julgo parcialmente improcedente o lançamento para excluir parte das exigências relativas ao item 1 do Auto de Infração, sob o entendimento de que, quando consumada a intimação da ora Impugnante (21/12/2007), o crédito tributário concernente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 21/12/2002 já se encontrava extinto, por força do disposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas até aquela data.

Quanto às exigências do item 2 do Auto de Infração, após as reformulações do crédito tributário procedidas pela Fiscalização, restaram em discussão apenas aquelas relativas à energia elétrica consumida nas torres de refrigeração e respectivas bombas d'água.

Pois bem, independentemente do período já atingido pela decadência, adiro ao voto vencedor para excluir totalmente as exigências deste item, por também considerar, na esteira do precedente da Câmara Especial do CC/MG, consubstanciado no Acórdão 3.644/10/CE, que, ao analisar matéria idêntica, envolvendo a própria Autuada, firmou entendimento no sentido de que as atividades de bombeamento e refrigeração da água não podem ser caracterizadas como atividade marginal na linha de produção da ora Impugnante, tratando-se, pelo contrário, de atividades integrantes da linha central de seu processo produtivo, como se pode verificar dos seguintes excertos:

(...)

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.

(...)

DESTA FORMA, A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NESSES EQUIPAMENTOS É EMPREGADA EM ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO, ESTANDO PLENAMENTE INSERIDA NO PROCESSO PRODUTIVO.

Sala das Sessões, 02 de março de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.956/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000157234-51
Impugnação: 40.010122371-91
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda
IE: 062616449.00-05
Proc. S. Passivo: Luis Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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.

De início, cabe destacar, que a discordância em relação à decisão prevalente, diz respeito às exigências do item “b” do Auto de Infração, decorrentes da constatação fiscal de que a Autuada deixou de recolher e/ou recolheu ICMS a menor, no período de 01/01/02 a 31/12/06, por ter aproveitado, indevidamente, créditos de ICMS destacados em Notas Fiscais – “Contas de Energia Elétrica”, concernentes à energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção.

Os fundamentos expostos na Manifestação Fiscal de fls. 554/557, 859/874, 1.124/1.126 e 1.146/1.151, foram os mesmos utilizados por esta Conselheira para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente voto, salvo algumas alterações e acréscimos.

Conforme esclarece a Fiscalização, a Contribuinte foi intimada a apresentar a prova de que a energia elétrica foi consumida na sua atividade de industrialização, nos termos do que dispõe o art. 66, inciso II, alínea “a.2” e seu §4º, item 1.2 do RICMS/96.

Foi então apresentado um documento intitulado “Laudo Técnico de Consumo de Energia” que indicava o percentual de 99,96% de consumo, mas a Autuada apropriava-se de 100% dos créditos de energia elétrica, desde 2000, de acordo com a informação fiscal.

Ressalta-se que, em relação aos créditos atinentes à energia elétrica, a orientação reiterada emanada pela então DLT/SEF, é de que os contribuintes deviam fazer relatório ou laudo técnico, em observância às normas técnicas aplicáveis, e submetê-lo à apreciação da repartição fazendária (Consultas de contribuintes nº 121 a 132/97, 237/98, citadas exemplificativamente).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta dos autos, que no decorrer dos trabalhos fiscais foram feitas diversas diligências fiscais no estabelecimento e constatado “*in loco*” que a energia elétrica, cujo crédito de ICMS aproveita-se, 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).

Sobre a matéria, menciona-se o Acórdão nº 15784/02/3ª, de onde se extrai:

(...)

O CONCEITO DE LINHA MARGINAL ENCONTRA-SE DEFINITIVAMENTE ESGOTADO NO TOCANTE AOS PRODUTOS UTILIZADOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA, (...) PRODUTOS UTILIZADOS EM TORRES DE RESFRIAMENTO E LUBRIFICANTES, NÃO DEVENDO, POIS, PREVALECER O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE QUE “NÃO EXISTEM PROVAS PARA AFIRMAÇÃO DE QUE OS PRODUTOS E SUBSTÂNCIAS GLOSADOS TIVESSEM SIDO EMPREGADOS EM LINHAS MARGINAIS DE PRODUÇÃO.

(...).

Posteriormente, a Contribuinte fez o primeiro laudo técnico, contratando uma empresa especializada, mas não obteve um resultado conclusivo acerca do índice a ser utilizado. Todavia, tal relatório apresentou os valores de potência de cada equipamento, dados nos quais a Fiscalização se baseou, obtendo um índice de 90,288% (noventa vírgula duzentos e oitenta e oito por cento) (fl. 41), o qual foi aplicado ao crédito de ICMS de energia elétrica, conforme quadros III, IV e respectiva VFA (fls. 561/564), reformulando os valores dos respectivos quadros de fls. 13/17.

Naquela oportunidade, foram estornados os valores de ICMS referentes à energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção, tomando-se por base os dados do laudo da Contribuinte (de fls. 22/47).

As atividades/setores/equipamento que foram consideradas como industrialização para fins de apropriação do crédito de ICMS sobre energia elétrica são Motores principais (Compressores de ar, Compressores de oxigênio, Compressores de nitrogênio, Compressor de reciclo).

Os demais setores/equipamentos/atividades foram considerados linhas marginais ao processo produtivo, nos termos da legislação de regência.

Relativamente ao estorno de ICMS sobre energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes a de produção, o laudo do Departamento de Engenharia Elétrica da Escola de Engenharia da UFMG (fls. 1.011/1.122), incluído nos autos no ensejo do atendimento do despacho interlocutório exarado pela 2ª Câmara de Julgamento, às fls. 889, traz informações detalhadas sobre cada um dos equipamentos utilizados nos processos produtivos.

Como ressaltado pela Fiscalização, ante a confiabilidade e precisão das informações contidas no Relatório, reformulou-se, então o crédito tributário (fls. 1.124/1.126) para manter a exigência do estorno de ICMS somente em relação aos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equipamentos utilizados no processo “P9” (arrefecimento e tratamento de água industrial, mencionados às fls. 1.018 e 1.055/1.061).

É que o laudo não mencionou que o consumo de energia elétrica nos equipamentos do processo “P9” seria necessário ou essencial ao processo produtivo (fls. 1.055/1.061).

Desta forma, mantém-se a exigência em relação aos equipamentos utilizados nesse processo, pois a atividade de refrigeração de água (que irá refrigerar motores), muito embora possa ser considerada essencial, não é atividade de industrialização, pois do uso dessa energia elétrica não decorre nenhuma modificação da natureza da água ou do equipamento sobre o qual atua.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) adotou a mesma linha de entendimento na decisão que se menciona:

O CONTRIBUINTE TEM DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS SE COMPROVAR TER UTILIZADO A ENERGIA ELÉTRICA “NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO” OU TER UTILIZADO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NA “EXECUÇÃO DE SERVIÇOS DA MESMA NATUREZA” (STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, ERESP N° 899.485, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DJE 15/09/2008).

Deste modo, julgo procedente o lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 1.127/1.131.

Sala das Sessões, 02 de março de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.956/11/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000157234-51	
Impugnação:	40.010122371-91	
Impugnante:	White Martins Gases Industriais Ltda	
	IE: 062616449.00-05	
Proc. S. Passivo:	Luís Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-3	

Voto proferido pelo Conselheiro Vander Francisco Costa, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

No que tange à decadência utilizo os mesmos argumentos do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, por compartilhar do entendimento de que deve prevalecer a regra do art. no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, para o caso.

Existe ainda a divergência do voto vencedor com relação ao item 1 que trata das perdas de gases e/ou líquidos (ventados / perdidos) por entender que a liberação dos gases ocorre de forma necessária no processo de produção, portanto não configurando perda de produto acabado.

Consta nos autos laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e a Escola de Engenharia Elétrica da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), afirmando que a liberação dos gases ventados é necessária para viabilizar química e fisicamente a produção dos gases comercializados, com a pureza necessária e para se manter a própria higidez dos equipamentos de produção, e conclui que se trata de uma perda que classifica como “ordinária”.

Sendo indispensável ao processo produtivo a liberação de gases não pode ser considerada como perda de produtos acabados quando o RICMS que determina o estorno dos créditos dos insumos perdidos após a conclusão do processo industrial.

Pode-se ainda observar que a liberação dos gases ocorre sempre em fases intermediárias, antes de atingirem a pureza necessária à comercialização, e, portanto antes de se consumarem como produtos acabados em condições de ser utilizados para afim a que se destinam. Técnicos do INT e da UFMG, entidades cujas credibilidades não merecem ser contestadas, afirmam que este procedimento é necessário à conclusão do processo industrial, seja para garantir a segurança da planta industrial, ou para entregar o produto na qualidade especificada para a utilização a que se destina. Bastaria preencher um dos requisitos para caracterizar o consumo em fase de produção e garantir o aproveitamento integral do crédito de ICMS dos insumos, no caso a energia elétrica consumida no processo industrial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma declaração do impugnante, referente ao percentual de perdas de outra unidade fabril, e data em outra época não pode ser usada como base de fundamentação e prevalecer a laudos do INT e UFMG, atuais e na planta autuada. Plantas diferentes podem ter projetos deferidos tendo em vista as peculiaridades de cada uma, assim como devem agregar as melhorias tecnológicas. A prova técnica deve prevalecer ao entendimento do prático, assim como a moderna à anterior, e por estes argumentos entende este conselheiro ser improcedente o item 1 do lançamento.

Deste modo, divergindo do voto vencedor, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 02 de março de 2011.

**Vander Francisco Costa
Conselheiro**

CC/UMG