

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

Acórdão: 3.724/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000157234-51  
Recurso de Revisão: 40.060129549-80, 40.060129481-49  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
White Martins Gases Industriais Ltda.  
IE: 062616449.00-05  
Recorrida: White Martins Gases Industriais Ltda.  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Luis Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRODUTOS ACABADOS.** Constatada a falta de estorno de créditos do imposto proporcional às perdas de produção de gases e líquidos (ventados/perdidos) verificados no estabelecimento, devido à 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. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA.** Constatado o aproveitamento indevido dos créditos do ICMS relativos à aquisição de energia elétrica consumida em linhas consideradas pela Fiscalização como marginais ou independentes à de produção. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, que acatou parte do crédito relativo à energia elétrica com base em laudo apresentado. Entretanto, excluem-se as exigências remanescentes uma vez comprovado que a energia foi consumida no processo produtivo. Mantida a decisão recorrida.

**Recursos de Revisão conhecidos por unanimidade e não providos, por maioria de votos o Recurso nº 40.060129481-49 e por unanimidade o Recurso nº 40.060129549-80.**

***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 (fls. 08/12) e nos Quadros I e II (fls. 13/15);

- 2) energia elétrica consumida em linhas marginais ou independentes à de produção (a teor do disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86), conforme relatado no item “9.b” do Relatório Fiscal (fls. 08/12) e no Quadro II (fls. 14/15).

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. 16/17), reformulada às fls. 1.130/1.131.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

#### **Da Decisão Recorrida**

Apreciando o lançamento, a 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.956/11/3ª (fls. 1.161/1.192), à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas e indeferiu o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para manter o item “a” e excluir o crédito tributário remanescente do item “b” do Auto de Infração.

#### **Dos Recursos de Revisão**

Inconformada, a Recorrente/Contribuinte interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.195/1.216, clamando pelo seu provimento e reforma do v. acórdão recorrido com o cancelamento integral do crédito tributário remanescente no lançamento.

Também inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, por procurador regularmente habilitado, Recurso de Revisão, às fls. 1.272/1.275, pedindo que seja admitido, conhecido e provido, restabelecendo-se integralmente as exigências.

A Recorrente, às fls. 1.278/1.284, apresenta suas contrarrazões ao Recurso da Fazenda Pública Estadual, requerendo o seu desprovimento.

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar de Cabimento dos Recursos**

Tendo em vista que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis os presentes Recursos de Revisão, eis que atendido, de plano, o pressuposto de cabimento estabelecido pelo inciso I do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

#### **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 da falta de estorno de crédito do imposto proporcionalmente às perdas de produção de gases e líquidos (ventados/perdidos) verificados no estabelecimento, e do 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 nº 01/86.

De plano, sustenta a Recorrente/Contribuinte 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 o Contribuinte sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 12/12/07 (fls. 04), ou seja, dentro do prazo de direito da Fiscalização para constituir o crédito tributário, a alegação de decadência não há que ser admitida.

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.

Conforme verificado, há válvulas de alívio que, periodicamente, lançam para a atmosfera os gases argônio, oxigênio 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 atuada são destinados para indústria estabelecida em área contígua à da Recorrente, 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).

A Recorrente defende em sua peça recursal que, embora os laudos periciais de fato não tenham quantificado o valor das referidas perdas alegadas pela Fiscalização, foram muito esclarecedores no sentido de que essas nada mais são do que a liberação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 art. 53, incisos I, IV e VI e art. 54, § 2º do RICMS/96 e RICMS/02, 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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. 184/208).

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 do 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 nº 01.000139188-67, que já teve trânsito em julgado na esfera administrativa, tendo sido o lançamento julgado procedente. O índice detalhado no "Quadro 1" (fls. 13) foi aplicado aos créditos de ICMS gerando o valor de ICMS a estornar, conforme demonstrado no "Quadro II" (fls. 14/15).

Ressalta-se que a própria Recorrente admite que há perdas mínimas (fls. 483), mas não demonstra percentuais ou outras provas. Nesse sentido, os Acórdãos n<sup>os</sup> 19.713/10/3<sup>a</sup> e 3.649/10/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 Superintendência de Tributação (SUTRI) nas Consultas de Contribuintes n<sup>os</sup> 007/97, 153/98 e 105/02.

Ao analisar o atendimento ao despacho interlocutório proferido pela 3<sup>a</sup> Câmara deste CCMG, cumpre salientar o fato de que as informações constantes no laudo que fora 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 relatório 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. 1.008/1.009), 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, a conferir:

“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.

*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”.*

Extrai-se da leitura dos parágrafos seguintes da conclusão do Parecer Técnico (fls. 1.008/1.009), 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 Recorrente a oportunidade de se fazer a contraprova, pode-se assegurar que esse objetivo não foi plenamente atingido.

Além disso, o fato de a Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente 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.

**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 Recorrente/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. 19/20, datado de 02/07/01, 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 Superintendência de Tributação (SUTRI), o Contribuinte estava, à época da ocorrência dos fatos aqui analisados, obrigado a fazer relatório ou laudo técnico, em observância às normas técnicas aplicáveis, e submetê-lo à apreciação da Repartição Fazendária (Consultas de Contribuintes n.ºs 121 a 132/97 e 237/98).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa destacar que, apesar do primeiro laudo apresentar o índice de 99,96% (noventa e nove vírgula noventa e seis por cento), a 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 autuado 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.

Veja a esse respeito trecho do Acórdão n° 15.784/02/3<sup>a</sup>:

“(…) 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<sup>a</sup> e 15.784/02/3<sup>a</sup>.

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 pelo Contribuinte em seu próprio laudo, não havendo, aqui, arbitramento.

Evidenciam-se as ressalvas ao pretense laudo apresentado. A Recorrente/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 (fls. 867/869).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 II e Verificação Fiscal Analítica, às fls. 1.128/1.131.

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

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.

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 Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG (fls. 1.011/1.122).

A Fiscalização, ante a precisão e confiabilidade das informações contidas no Relatório, entendeu justificar-se a reformulação do crédito (fls. 1.124/1.131), 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.

A questão acerca dos créditos de energia elétrica comporta duas análises distintas, ou seja, o consumo na proporção das exportações e a energia consumida na área de produção. A legislação que reage a espécie está assim posta:

Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

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

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização; (grifou-se)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; (grifou-se)

d) a partir de 1º de janeiro de 2003 e 2007, nas demais hipóteses; (Vigente à época).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02:

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 2002 e 31 de dezembro de 2006: (vigente à época)

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; (grifou-se)

A grande questão que se apresenta é definir se a energia elétrica é uma mercadoria tal como outra qualquer, de modo a receber o mesmo tratamento da Instrução Normativa nº 01/86.

A despeito de posições em contrário, há de se entender que não, uma vez que o crédito de energia elétrica recebeu tratamento diferenciado pela legislação complementar.

Ora, diz o senso comum que não existe “letra morta” na lei. Assim, se era para receber o mesmo tratamento, a toda evidência dispensaria qualquer disposição legal diferenciada.

Assim, ao dispor de modo diverso em relação ao consumo de energia para estabelecimentos exportadores e não exportadores, a legislação deixa evidenciar o tratamento diferenciado na análise do crédito.

Com efeito, para os estabelecimentos não exportadores fica autorizado o crédito para a energia elétrica consumida no processo de industrialização, ou seja, nas etapas centrais de produção.

Noutro giro, note-se que a referência trazida pela norma complementar é ao processo de industrialização propriamente dito e não à atividade de industrialização estritamente considerada. O que se permite concluir que o legislador pretendeu que todas as etapas de um processo fossem beneficiadas pelo creditamento e não que apenas algumas atividades pontuais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste aspecto, não se aplica a Instrução Normativa nº 01/86, mas apenas classificam-se as áreas de consumo da energia elétrica.

Assim, as áreas absolutamente alheias, como o consumo “iluminação externa de pátios”, por exemplo, não autorizam qualquer crédito do imposto relativo a energia elétrica.

De modo diverso, quando a área de consumo de energia estiver ligada ao processo produtivo, cabe o direito ao crédito.

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, conduzem 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 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, 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.

Note-se que como 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, 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. Estes equipamentos não se assemelham, quanto à sua utilização, às atividades de manutenção e preservação de equipamentos ou iluminação de pátios.

A atividade de bombeamento e refrigeração da água não pode ser caracterizada como atividade marginal na linha de produção.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, à unanimidade, em negar provimento ao Recurso de Revisão nº 40.060129549-80 e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Revisão nº 40.060129481-49. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que lhe dava provimento para cancelar integralmente as exigências fiscais, nos termos do voto vencido de fls. 1.191/1.192 e Raimundo Francisco da Silva, que lhe dava provimento parcial para excluir as exigências concernentes aos fatos geradores anteriores a 21/12/02, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, nos termos do voto vencido de fls. 1.180/1.187. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Marcel Alcades Theodoro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 15 de julho de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**