

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.893/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000174039-77
Impugnação: 40.010132237-04
Impugnante: Holcim (Brasil) S/A
IE: 493073229.00-18
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TRIBUTADA PELO ISSQN. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTCR, relativos ao transporte de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento (prestação de serviço tributada pelo ISSQN). Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 30, 31, inciso III e 32, inciso III da Lei nº 6.763/75, arts. 69, 70, inciso XIII e §§ 3º e 5º e 71, inciso III, todos do RICMS/02. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, outubro e dezembro de 2008 e abril de 2009 a dezembro de 2011, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTCRs, relativos a transporte de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento, ou seja, na atividade de prestação de serviço de descarte de resíduos industriais, tributada pelo ISSQN.

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

O PTA foi instruído com os seguintes documentos:

- AIAF (fls. 02), Auto de Infração (fls. 05/06), Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (fls. 07/09) e Relatório Fiscal (fls. 10/12);

- Anexo 1 (fls. 13/14) – Recomposição da Conta Gráfica;

- Anexo 2 (fls. 15/43) – Demonstrativo de Apuração do ICMS Indevidamente Aproveitado em Operações de Transporte de Resíduos para Descarte;

- Anexo 3 (fls. 44/80) – Cópias de Contratos de Prestação de Serviços para descarte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 4 (fls. 81/279) – Cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviço de Descarte (amostragem).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 294/312, acompanhada dos documentos de fls. 313/376.

O Fisco se manifesta às fls. 378/388, pedindo a procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 21/11/12, deferiu-se o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 28/11/12.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Relator) e Fernando Luiz Saldanha (Revisor) que, em preliminar, indeferiram o pedido de perícia e, quanto ao mérito, julgavam procedente o lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo adequações de estilo.

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, 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 de que não seja detentor o Órgão Julgador.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG). (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, outubro e dezembro de 2008 e abril de 2009 a dezembro de 2011, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs, relativos a transporte de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento, ou seja, na atividade de prestação de serviço de descarte de resíduos industriais, tributada pelo ISSQN.

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

Na peça de Defesa apresentada, a Impugnante tenta convencer que a atividade de coprocessamento de resíduos tem a finalidade única e exclusiva de transformar resíduos em combustíveis e matérias primas para serem utilizadas na fabricação de cimento e ainda que, não se trata de uma prestação de serviços, afastado da incidência do ICMS.

Ora, se não é uma prestação de serviços porque então a Impugnante emite notas fiscais de prestação de serviços para os remetentes dos resíduos após queimá-los em seus fornos? Por que os remetentes dos resíduos figuram na contabilidade da Impugnante na conta de clientes e não de fornecedores?

O fato é que qualquer material introduzido nos fornos da Impugnante terá uma parte incorporada ao cimento. Caso se jogue excrementos não há dúvida de que uma fração dos mesmos será incorporada ao produto devido ao grande calor que é operado no interior dos fornos. Mas a partir daí, a Impugnante dizer, que está substituindo matéria prima, não condiz com a realidade dos fatos.

O cerne da discussão reside na seguinte questão: tais substâncias são benéficas para a produção, agregam valor ou, ao contrário, prejudicam a produção e são inoculadas nos fornos apenas porque a Impugnante recebe uma compensação financeira por isso?

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o deslinde da matéria, vale trazer à baila a Consulta de Contribuinte nº 196/04, na qual a consulente é a própria Impugnante. Observe-se que em tal consulta constam informações claras e detalhadas sobre a atividade de descarte de resíduos praticada pela Autuada. Examine-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 196/2004

(MG de 29/10/2004)

PTA Nº: 16.000108344-58

CONSULENTE: Holcim Brasil S.A.

ORIGEM: Pedro Leopoldo - MG.

RESÍDUO INDUSTRIAL IMPRESTÁVEL - EMISSÃO DE NOTA FISCAL - Em cumprimento à norma contida no art. 39 da Lei 6763/75, a movimentação de resíduo industrial destinado à destruição deve ser acobertada por nota fiscal sem destaque do ICMS, contendo a informação de tratar-se de operação sem valor comercial, bem como um valor simbólico para a operação visto não estar configurado o fato gerador do ICMS.

EXPOSIÇÃO:

ALÉM DA FABRICAÇÃO DE CIMENTO A CONSULENTE POSSUI UM SEGMENTO - DIVISÃO RESOTEC - VOLTADO PARA O COPROCESSAMENTO DE DETERMINADOS RESÍDUOS INDUSTRIAIS, ESTANDO PERFEITAMENTE AUTORIZADA PELOS ÓRGÃOS COMPETENTES PARA PROCEDER AO SEU MANUSEIO E DESTRUIÇÃO.

DENTRE OS RESÍDUOS RECEBIDOS PARA DESTRUIÇÃO, DESTACA OS SEGUINTE EXEMPLOS: BORRACHA ÁCIDA, LODO ETE, TORTA DE FILTRAÇÃO, BORRA OLEOSA, ETC.. ALGUNS DESSES REJEITOS PODEM SER DESTRUÍDOS SEM NECESSIDADE DE UM PREPARO PRÉVIO, ENQUANTO OUTROS, CONTUDO, SÃO NECESSARIAMENTE MISTURADOS COM COMPONENTES COMO A MOINHA DE CARVÃO, QUE POSSIBILITARÃO A ELABORAÇÃO DO DENOMINADO *BLEND* A SER ENCAMINHADO À DESTRUIÇÃO.

OS RESÍDUOS E *BLENDS* SÃO ELIMINADOS EM FORNOS DE *CLINQUER* DAS PLANTAS DE FABRICAÇÃO DE CIMENTO, PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS, OS QUAIS SÃO OS MAIS ADEQUADOS PARA A DESTRUIÇÃO PRETENDIDA EM VIRTUDE DAS SUAS CONDIÇÕES DE OPERAÇÃO.

REGULARMENTE, OS RESÍDUOS PRECISAM SER TRANSPORTADOS DO LOCAL ONDE SÃO PREPARADOS PARA A DESTRUIÇÃO ATÉ OS ESTABELECIMENTOS ONDE OCORRERÁ A EFETIVA QUEIMA, OS QUAIS PODEM SER FILIAIS DA CONSULENTE OU PLANTAS DE CIMENTO DE TERCEIROS.

EM MOMENTO ALGUM O RESÍDUO A SER ELIMINADO É COMERCIALIZADO PELA CONSULENTE, A QUAL COBRA APENAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELO SERVIÇO DE COPROCESSAMENTO E DESTRUIÇÃO DO MATERIAL RECEBIDO. (GRIFOU-SE)

ENTENDE A CONSULENTE QUE OS RESÍDUOS RECEBIDOS CONSTITUEM COISA EXTINTA QUE, DESTITUÍDA DE VALOR ECONÔMICO, NÃO SATISFAZ O CONCEITO DE PRODUTO OU MERCADORIA. DESSE MODO, ASSIM COMO NENHUM IMPOSTO DEVE SER CREDITADO NA SUA ENTRADA, TAMBÉM AS SAÍDAS SUBSEQUENTES, DESTINADAS À DESTRUIÇÃO DO MATERIAL EM FORNOS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS, NÃO CONSTITUEM FATO GERADOR DO ICMS OU IPI.

ENTENDE, TAMBÉM, QUE POR OCASIÃO DA REMESSA DESSE MATERIAL PARA SER DESTRUÍDO EM OUTRO ESTABELECIMENTO, PRÓPRIO OU DE TERCEIRO, DEVERÁ SER ELABORADA APENAS DECLARAÇÃO NESSE SENTIDO, ESPECIFICANDO-SE TODOS OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À PERFEITA IDENTIFICAÇÃO E ESCLARECIMENTO DA OPERAÇÃO, TAIS COMO: A DESCRIÇÃO DO MATERIAL (EX: RESÍDUOS INSERVÍVEIS DE BORRA OLEOSA, SEM CONDIÇÕES DE REUTILIZAÇÃO) E A FINALIDADE DA REMESSA (DESTRUIÇÃO DE PRODUTOS).

NO QUE TANGE AOS RESÍDUOS RECEBIDOS DE TERCEIROS, RESULTANTES DO PROCESSO INDUSTRIAL E SEM CONDIÇÕES DE REUTILIZAÇÃO, TAMBÉM ENTENDE QUE UMA DECLARAÇÃO EMITIDA PELO REMETENTE, ESPECIFICANDO TODOS OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À PERFEITA IDENTIFICAÇÃO E ESCLARECIMENTO DA OPERAÇÃO, CONSTITUI DOCUMENTO HÁBIL PARA O TRANSPORTE E RECEBIMENTO DO MATERIAL, SENDO DESCABIDOS A EMISSÃO DE NOTA FISCAL E O DESTAQUE DE IMPOSTO NA OPERAÇÃO.

POSTO ISSO,

CONSULTA:

- 1 - ESTÁ CORRETO SEU ENTENDIMENTO NO QUE SE REFERE AO NÃO CREDITAMENTO DO ICMS NAS ENTRADAS DE RESÍDUOS E A NÃO TRIBUTAÇÃO PELO MESMO IMPOSTO NA SAÍDA?
- 2 - ESTÁ CORRETO SEU ENTENDIMENTO QUANTO A EMISSÃO DE SIMPLES DECLARAÇÃO PELA CONSULENTE PARA ACOBERTAR O TRÂNSITO DOS RESÍDUOS INDUSTRIAIS TRANSPORTADOS PARA DESTRUIÇÃO EM OUTROS ESTABELECIMENTOS, PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS?
- 3 - ESTÁ CORRETO SEU ENTENDIMENTO NO QUE SE REFERE À EMISSÃO DE SIMPLES DECLARAÇÃO, PELO TERCEIRO REMETENTE, PARA ACOBERTAR O TRÂNSITO DOS RESÍDUOS INDUSTRIAIS TRANSPORTADOS PARA DESTRUIÇÃO NOS ESTABELECIMENTOS DA CONSULENTE?
- 4 - ESTÁ CORRETO SEU ENTENDIMENTO NO QUE SE REFERE A NÃO TRIBUTAÇÃO PELO REMETENTE, NAS REMESSAS DOS RESÍDUOS INDUSTRIAIS PARA DESTRUIÇÃO NOS ESTABELECIMENTOS DA CONSULENTE?

5 - CASO NEGATIVAS AS RESPOSTAS ANTERIORES, QUAL SERÁ O PROCEDIMENTO CORRETO EM RELAÇÃO AO ICMS?

RESPOSTA:

1 A 5 - EM CUMPRIMENTO À NORMA CONTIDA NO ART. 39 DA LEI 6763/75, A MOVIMENTAÇÃO DE BENS, MERCADORIA OU NÃO, DEVE SER ACOBERTADA POR NOTA FISCAL EM DECORRÊNCIA DO PODER DE POLÍCIA PRÓPRIO DESTE ESTADO QUE, ASSIM, VISA REGULAR E CONTROLAR TAL MOVIMENTAÇÃO NO TERRITÓRIO MINEIRO. EXCETUAM-SE DESSA OBRIGAÇÃO SOMENTE AS SITUAÇÕES ESPECIFICADAS NA RESOLUÇÃO SEF Nº. 3.111, DE 1/12/2000, ONDE SE ENCONTRAM ELENCADAS AS OPERAÇÕES EM QUE SE CONSIDEROU DISPENSÁVEL O ACOBERTAMENTO DA MOVIMENTAÇÃO POR MEIO DE NOTA FISCAL, DESDE QUE CUMPRIDAS DETERMINADAS CONDIÇÕES.

DIANTE DISSO, TEM-SE QUE O ENTENDIMENTO DA CONSULENTE, NO QUE CONCERNE A FALTA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL ESTÁ INCORRETO. NESTE CASO, DEVERÁ SER EMITIDA A NOTA FISCAL, CONTENDO A INFORMAÇÃO DE TRATAR-SE DE REMESSA DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS DESTINADOS A DESTRUIÇÃO, SEM VALOR COMERCIAL, BEM COMO UM VALOR SIMBÓLICO PARA A OPERAÇÃO E NÃO DESTAQUE DO IMPOSTO POR SE TRATAR DE OPERAÇÃO QUE NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS.

SENDO ASSIM, A SAÍDA EFETUADA PELO REMETENTE ATÉ O ESTABELECIMENTO DA CONSULENTE E A REMESSA DESTE ATÉ O LOCAL DO PROCESSAMENTO POR ELA PROMOVIDO DEVERÃO SER ACOBERTADOS POR NOTA FISCAL, SEM DESTAQUE DO IMPOSTO, NÃO ENSEJANDO, PORTANTO, O CREDITAMENTO PELO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO.

DOET/SUTRI/SEF, 28 DE OUTUBRO DE 2004.

Verifica-se da análise da consulta retromencionada que a Consulente, ora Impugnante, diz textualmente: “Em momento algum o resíduo a ser eliminado é comercializado pela Consulente, **a qual cobra apenas pelo serviço de coprocessamento e destruição do material recebido.**” (grifou-se)

Relata ainda a Consulente (Impugnante) que: “Os resíduos recebidos constituem coisa extinta que, destituída de valor econômico, **não satisfaz o conceito de produto ou mercadoria.** Desse modo, assim como **nenhum imposto deve ser creditado na sua entrada,** também as saídas subsequentes, destinadas à destruição do material em fornos próprios ou de terceiros, não constituem fato gerador do ICMS ou IPI.” (grifou-se).

De fato, os resíduos não agregam nenhum valor aos produtos fabricados, muito pelo contrário, são altamente indesejáveis. Tais dejetos são incorporados ao clínquer ou queimados nos fornos apenas porque os clientes pagam por isso.

Dessa forma, conforme a Autuada demonstrou bem compreender, nenhum imposto deve ser creditado nas entradas vinculadas a esse serviço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De uma simples leitura da descrição dos resíduos, tais como: sólidos contaminados, resíduos têxteis contaminados, terras, areias e serragem contaminadas, borras e lodos, borra oleosa, lodo ETE/biológico, terras contaminadas, permite concluir categoricamente que tais materiais não são os mais apropriados para serem utilizados seja como combustível, seja, como matéria prima para fabricação de cimento.

A queima de resíduos de especificações tão variadas, tais como lodos de estação de tratamento de esgotos, borras oleosas, borras de tinta e tantos outros, com concentrações e composições químicas tão diferentes causam problemas no funcionamento e na durabilidade dos queimadores de combustível, nos materiais de revestimento dos próprios fornos com as cracas formadas no seu interior, entre outros.

Ressalte-se que o fato de alguns resíduos terem algum poder calórico não é suficiente para alterar a natureza da atividade que está sendo desenvolvida. Certamente o Fisco estadual não poderia tributar a receita auferida com tal atividade, uma vez que está claramente definida, por lei, como uma atividade de prestação de serviço sujeita à tributação pelo ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

Não é necessário ser especialista para perceber que não tem sentido prático algum para a produção de cimento misturar toneladas de lixo nos produtos em processamento.

Como bem explica o Fisco, por meio de sua divisão, denominada RESOTEC, a Autuada presta serviços de queima de resíduos, consultoria em assuntos relacionados a resíduos industriais, análise e caracterização de resíduos (análise físico-químico), serviços de limpeza de caixas de gordura e tanques, licenciamento ambiental, transporte especializado de resíduos industriais, manuseio, acondicionamento, gerenciamento interno de resíduos e serviços técnicos especializados relacionados a resíduos.

Destaca o Fisco que grande parte dos detritos é comprovadamente tóxica, e todos, sem exceção, devem ser estocados em condições especiais de segurança e são continuamente monitorados por órgãos responsáveis pela saúde pública, segurança e meio-ambiente, entre outros. Por imposição desses órgãos, a RESOTEC foi instalada a uma grande distancia da fábrica (aproximadamente uns três quilômetros).

O simples fato de estar fora da área de produção, bem como por estar a atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS, por si só, já inviabiliza a pretensão ao crédito dos materiais ali empregados, conforme disposto nas alíneas “a” e “c” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE nº 01/98, *in verbis*:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

...

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

Pertinente mencionar que as empresas que operam com a atividade de descarte de resíduos não podem aceitar qualquer resíduo, de qualquer empresa. É necessária uma licença prévia dos órgãos ambientais para cada gerador de resíduos e mais, a licença não é genérica para um determinado gerador. Os resíduos passíveis de serem processados pelas empresas prestadoras de serviços são aqueles especificamente autorizados na licença de operação. O serviço é prestado para um cliente certo e determinado, ou seja, há uma pessoalidade na prestação do serviço.

Além disso, quando a queima é consumada, a Holcim emite um “Certificado de Destruição Térmica” - CDT, para o cliente. É por meio desse certificado que o gerador do resíduo comprova, junto aos órgãos ambientais, a destinação dada ao resíduo.

Saliente-se que a atividade de descarte de resíduos está prevista na lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/03 (que dispõe sobre o ISSQN).

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

§ 2º - Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

(...)

ANEXO I

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003 (Anexo II).

(...)

7.09 - Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período de 2008 a 2011 a Holcim emitiu notas fiscais de prestação de serviços (fls. 81/279) que, por serem de prestação de serviços, logicamente foram autorizadas e são controladas pela Prefeitura Municipal de Barroso (fls. 115).

Não resta dúvida de que se está-se diante de uma prestação de serviços, pois, se assim não fosse, a empresa não emitiria as notas fiscais de serviços correspondentes.

Noutro giro, julga-se oportuno fazer uma breve exposição sobre o processo de fabricação do cimento e então vislumbrar de que forma a atividade de descarte de resíduo nele se insere, como bem explicado pelo Fisco.

O calcário é a matéria-prima básica na fabricação do cimento. Tal rocha é a terceira mais abundante na face da terra. Ela é extraída das jazidas com auxílio de explosivos. Os grandes blocos obtidos por meio da explosão são submetidos ao processo de britagem com o propósito de se obter material cuja dimensão seja inferior a 9 (nove) cm.

No caso da Holcim, o material britado é transportado diretamente para um silo horizontal por meio de correias transportadoras. Um dispositivo rotatório em seu interior faz a homogeneização do material, tanto na entrada como na saída.

O calcário recebe correções complementares de filito (argila), quartzito (material arenoso) e minério de ferro.

Este conjunto de materiais é enviado para o moinho vertical de rolos, em proporções pré-determinadas, onde se processa inicialmente a mistura, a secagem e a homogeneização. A seguir, a mistura é moída, formando-se a farinha crua que é o elemento básico para fabricação do cimento.

Na etapa seguinte, a farinha crua é submetida à operação de cozedura, de onde surge, por reações químicas complexas, um produto granulado denominado clínquer.

O material vai cozendo à medida que migra forno abaixo. A temperatura da chama é de 2000°C e o material quando chega junto dela atinge 1500 °C.

Ressalte-se que apenas 65% (sessenta e cinco por cento) do material alimentado no topo chega ao fundo da torre, o restante transforma-se em CO₂ (gás carbônico).

Para a obtenção do cimento, faz-se a moagem do clínquer com diversas adições (gesso (até 5%), calcário, pozolana e escória), assegurando, dessa forma, a finura e homogeneidade convenientes ao produto, de acordo com as normas da ABNT.

Vale informar que as características do cimento são determinadas pela proporção e tipo das adições usadas na moagem do clínquer.

O cimento, após a moagem, é colocado nos silos, sob a forma de granel. Por último tem-se o setor de embalagem e a expedição.

Conforme já exposto, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, relativos a transporte de resíduos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento (prestação de serviço tributada pelo ISSQN).

Como já destacado acima, a queima do resíduo é operação vinculada a incidência do ISSQN (imposto municipal) sem qualquer vinculação ao processo produtivo do cimento, portanto o serviço de transporte destes resíduos, está associado a atividade alheia ao do processo produtivo de cimento, e conseqüentemente sem direito a crédito de ICMS nestas operações.

A Impugnante tenta obscurecer a verdadeira natureza da atividade de descarte de resíduos exercida pelo seu departamento denominado RESOTEC, entretanto os fatos demonstram claramente que o objetivo principal dessa atividade não é a substituição de matérias-primas ou combustíveis, mas sim, prestar serviços aproveitando a planta de fabricação de cimento.

Nesse contexto, ressalta o Fisco que *LANDFARMING* é um método de destinação de resíduos que é muito utilizado em refinarias.

Destaca o Fisco que, de acordo com coordenador de meio ambiente da Petrobras, em matéria publicada na Revista Química e Derivados - Edição: 404 - Maio/02 Artigo: "Meio Ambiente - Petrobras descontamina vazamento com micróbios", essa técnica consiste em dispor o resíduo proveniente do refino do petróleo em terrenos previamente preparados e sob controle rígido do teor de metais pesados de modo a evitar a contaminação do lençol freático, condenando o local a uma quarentena de pelo menos 120 (cento e vinte) anos.

Cita, também, o Fisco que o Gerente comercial da Holcim também dá importantes informações sobre a atividade de descarte de resíduos em matéria publicada na Revista Química e Derivados - Edição: 495 - Março/2010 Artigo: "Tratamento de Resíduos - Tecnologias térmicas atraem clientes industriais",

Clientes muito importantes para a RESOTEC são as refinarias da Petrobras. A empresa venceu muitas concorrências para gerenciar solos contaminados e resíduos perigosos da estatal com foco no coprocessamento. Áreas de *LANDFARMING* e aterros antigos contaminados com hidrocarbonetos fazem parte desses serviços, que incluem ainda a parte documental, logística e a reciclagem de embalagens. "Mantemos funcionários *full-time* nas refinarias para gerenciar a operação", afirmou o Gerente Comercial da RESOTEC.

Depreende-se das declarações acima mencionadas, a dimensão do tipo de material que está sendo inoculado nos fornos da Impugnante.

Por fim, calha trazer à baila o Acórdão nº 20.844/12/1ª deste Conselho, que versa sobre a matéria objeto da autuação em comento, relativo ao exercício de 2007, referente ao estabelecimento da Autuada localizado em Pedro Leopoldo/MG:

ACÓRDÃO: 20.844/12/1ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000172521-62

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPUGNANTE: HOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 493073229.00-18

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CTRC-, RELATIVOS AO TRANSPORTE DE RESÍDUOS, OS QUAIS FORAM UTILIZADOS EM FINS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO PELOS ARTS. 30, 31, INCISO III E 32, INCISO III DA LEI Nº 6.763/75; ARTS. 69, 70, INCISO XIII E §§ 3º E 5º; 71, INCISO III DO RICMS/02.

LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Vale destacar, pela importância, excertos do Acórdão retromencionado:

PELO EXPOSTO VERIFICA-SE QUE O ESCOPO DA ATIVIDADE DE DESCARTE DE RESÍDUOS NADA TEM A VER COM A ATIVIDADE ECONÔMICA DA RECORRENTE, INSCRITA NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, QUE É A FABRICAÇÃO DE CIMENTO.

DESSA FORMA TODO E QUALQUER SERVIÇO, MATERIAL, EQUIPAMENTO OU INSTRUMENTO VINCULADO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU UTILIZADO FORA DO FLUXOGRAMA DE PRODUÇÃO, PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NÃO PROPORCIONAM DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS.

CONSTATA-SE NÃO HAVER RESPALDO PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DO TRANSPORTE VINCULADO A ESSES MATERIAIS, TENDO EM VISTA QUE HÁ VEDAÇÃO EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUANTO AO APROVEITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO À ENTRADA DE BENS OU SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE TRIBUTADA PELO ICMS.

No mesmo sentido mencione-se o Acórdão nº 20.734/12/1ª, relativo ao exercício de 2006, de mesma sujeição passiva:

ACÓRDÃO: 20.734/12/1ª

PTA/AI: 01.000171954-01

IMPUGNANTE: HOLCIM (BRASIL) S/A

IE: 493073229.00-18

EMENTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CTRC-, RELATIVOS AO TRANSPORTE DE RESÍDUOS, OS QUAIS FORAM UTILIZADOS EM FINS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO PELOS ARTS. 30, 31, INCISO III E 32, INCISO III DA LEI Nº 6.763/75; ARTS. 69, 70, INCISO XIII E §§ 3º E 5º; 71, INCISO III DO RICMS/02. LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Pelo exposto verifica-se que o escopo da atividade de descarte de resíduos nada tem a ver com a atividade econômica da Autuada, inscrita no campo de incidência do ICMS, que é a fabricação de cimento.

Dessa forma, todo e qualquer serviço, material, equipamento ou instrumento vinculado à prestação de serviços tributada pelo ISSQN não proporcionam direito ao crédito de ICMS.

Frise-se não haver respaldo para aproveitamento de crédito de ICMS relativo ao transporte vinculado ao resíduo cuja prestação de serviço realizada pela Autuada é tributada pelo ISSQN, tendo em vista que há vedação expressa na legislação tributária quanto ao aproveitamento do imposto relativo à entrada de bens ou serviços que sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto.

Quanto à alegação de que as multas configuram caráter confiscatório em razão do seu elevado percentual devendo, por isso, serem anuladas, tem-se que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual e encerra uma conduta infracional exatamente coincidente com aquela da Impugnante que gerou a autuação ora analisada. Com efeito, a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 21/11/12. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. O Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ricardo Wagner Lucas Cardoso e Sauro Henrique de Almeida.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2012.

**Fernando Luiz Saldanha
Presidente/Revisor**

**Luiz Fernando Castro Trópia
Relator**

EJ/E

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.893/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000174039-77	
Impugnação:	40.010132237-04	
Impugnante:	Holcim (Brasil) S.A.	
	IE: 493073229.00-18	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CC/MG.

Cuida este voto do registro da fundamentação considerada por este Conselheiro, diversa da exposta no Acórdão em epígrafe para julgar procedente o lançamento.

É incontroverso que os resíduos de que tratam os autos não possuem valor econômico, motivo pelo qual a sua entrada no estabelecimento do contribuinte não foi objeto de creditamento, consoante entendimento esposado na Consulta de Contribuinte nº 196/04. Também é inconteste que esses resíduos são utilizados no sistema de fornos de produção de clínquer, que constitui a base do cimento.

O que foi objeto de estorno pelo Fisco foi o crédito atinente ao ICMS incidente no serviço de transporte tomado pela Autuada para movimentar os resíduos até o seu estabelecimento.

Na legislação tributária mineira, a apropriação de créditos decorrentes da contratação de serviço de transporte de bens está regulamentada por meio de sua vedação, consoante inciso IV do art. 70 do RICMS/02, conforme se segue:

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

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a) não se destinarem a ser por ele utilizados:

a.1) na execução de serviços de transporte ou de comunicação;

a. 2) na comercialização de mercadorias;

a.3) em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica;

b) estiverem vinculados ao recebimento de mercadoria ou bem destinados à comercialização ou à utilização em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica, cuja operação de que decorra a saída

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

posterior dos mesmos, ou de outros dele resultantes, ocorra com isenção ou não-incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

d) estiverem vinculados à prestação de serviço isenta ou não tributada, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Conforme destaque, se o serviço de transporte contratado não se prestar a participar do processo de produção, o ICMS nele incidente não poderá ser apropriado pelo tomador do serviço.

Assim, a *contrario sensu*, o transporte de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados no processo de produção do estabelecimento tomador do serviço lhe garante o creditamento do imposto que nele incidiu.

O licenciamento ambiental para o coprocessamento de resíduos em fornos de clínquer, atividade realizada pela Autuada, é regulado pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), que na Resolução nº 264/1999 assim dispôs:

Art. 1º Esta Resolução aplica-se ao licenciamento de fornos rotativos de produção de clínquer para atividades de co-processamento de resíduos, excetuando-se os resíduos: domiciliares brutos, os resíduos de serviços de saúde, os radioativos, explosivos, organoclorados, agrotóxicos e afins.

Art. 2º O co-processamento de resíduos deverá atender aos critérios técnicos fixados nesta Resolução, complementados, sempre que necessário, pelos Órgãos Ambientais competentes, de modo a atender as peculiaridades regionais e locais.

Art. 3º As solicitações de licença para o co-processamento de resíduos em fábricas de cimento já instaladas somente serão analisadas se essas estiverem devidamente licenciadas e ambientalmente regularizadas.

Art. 4º A quantidade de resíduo gerado e/ou estocado, deverá ser suficiente para justificar sua utilização como substituto parcial de matéria prima e/ou de combustível, no sistema forno de produção de clínquer, após a realização e aprovação do Teste de Queima.

Art. 5º O co-processamento de resíduos em fornos de produção de clínquer deverá ser feito de modo a garantir a manutenção da qualidade ambiental, evitar danos e riscos à saúde e atender aos padrões de emissão fixados nesta Resolução.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º O produto final (cimento) resultante da utilização de resíduos no co-processamento em fornos de clínquer, não deverá agregar substâncias ou elementos em quantidades tais que possam afetar a saúde humana e o meio ambiente.

(...)(destacou-se)

Conforme expressamente previsto nos dispositivos retrotranscritos, o coprocessamento de resíduos em fornos de clínquer se insere na produção do cimento por meio do aproveitamento do conteúdo energético da queima ou de fração mineral utilizada parcialmente como matéria-prima na produção do clínquer.

Assim, resta clara a participação do resíduo remetido para a Autuada no processo produtivo do cimento, como produto intermediário, o que legitimaria em tese o direito de crédito relativo ao imposto incidente no serviço de transporte tomado para sua movimentação, conforme já exposto.

Contudo, deve-se ressaltar que no tocante ao regime de compensação do ICMS, há três opções legislativas, quais sejam:

- 1) regime do crédito físico;
- 2) regime do crédito financeiro; e
- 3) regime do crédito misto.

O que diferencia esses regimes é o grau de restrições previstas para o creditamento.

No que tange especificamente a estabelecimentos industriais, o regime do crédito físico permite a apropriação de crédito apenas dos produtos (insumos) que integram a mercadoria produzida. Já no financeiro, todo produto ou serviço tomado que constitua custo da mercadoria produzida daria direito ao crédito.

No regime misto, adotado pela Lei Complementar nº 87/96 até pelo menos 2020, há abertura para outros produtos que não integram a mercadoria produzida, mas que participam diretamente da sua fabricação, conforme definição da legislação tributária, tais como os bens do ativo imobilizado.

Mas o que há em comum em todos esses regimes, e que reflete no presente PTA, é que o crédito do imposto, em qualquer dessas opções legislativas, necessariamente deve ter relação com produtos ou serviços que, sujeitos ao ICMS, compõem o **custo** da mercadoria produzida ou comercializada ou do serviço prestado.

Conforme documentação dos autos (notas fiscais de serviço emitidas pela Autuada), a contratação do serviço de transporte dos resíduos não configurou custo para a produção do cimento, porquanto o valor despendido no frete foi ressarcido pela cobrança do serviço de coprocessamento prestado pela Autuada aos remetentes dos resíduos.

Portanto, resta configurado nos autos que o serviço de transporte tomado é alheio ao processo de fabricação do cimento, consoante o inciso III do art. 31 da Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75 corretamente apontado pelo Fisco, porquanto seu custo não foi por ele assimilado, mas sim pelo serviço prestado de coprocessamento dos resíduos.

Por esse motivo, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2012.

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro

CC/MIG