

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

Acórdão: 19.894/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000173423-40  
Impugnação: 40.010131913-73  
Impugnante: Holcim (Brasil) S/A  
IE: 059073229.10-63  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de resíduos destinados a descarte e em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs relativos ao transporte desses 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 por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada de resíduos destinados a descarte e em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs relativos a serviço de transporte também de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento.

A conta gráfica do Contribuinte foi recomposta, tendo sido encontrados saldos devedores de ICMS nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 2007.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/60, acompanhada dos documentos de fls. 62/124, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 130/143.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 151/165, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, com alterações e adaptações de estilo.

### **Da Preliminar**

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula os quesitos de fl. 59.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e, essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

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)

A perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, o exame pericial, no caso sob exame, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos tem respostas no conjunto probatório acostado aos autos e na legislação de regência do imposto.

Além do mais, os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

## 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:

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;

(...) (grifou-se).

### **Do Mérito**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 2007, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada de resíduos destinados a descarte e em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs relativos a serviço de transporte também de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento.

Inicialmente, cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17/04/07, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e, definitivamente, extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se a contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 17/04/07, somente expirou em 31/12/12, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 17/04/12 (fl. 06).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à matéria fática, a Impugnante tenta convencer de 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 afastada da incidência do ICMS.

Ora, se não é uma prestação de serviços, por que 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 na conta de clientes e não de fornecedores?

O fato é que, não há dúvida de que, qualquer material introduzido nos fornos, uma fração será incorporada ao produto (cimento) devido ao grande calor em que operam os fornos envolvidos. 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: os resíduos incinerados são benéficos para a produção, agregando-lhe valor ou, ao contrário, prejudicam a produção e, são inoculados nos fornos apenas porque a Impugnante recebe uma compensação financeira por isso?

A própria Impugnante responde a essa questão na Consulta de Contribuinte nº 196/04. Nesta consulta, na qual é consulente, ela fornece informações claras e detalhadas sobre a atividade de descarte de resíduos que pratica. Julga-se oportuna a sua transcrição integral:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 196/04

(MG de 29/10/04)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DESTRUÇÃO.

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 DESTRUÇÃO PRETENDIDA EM VIRTUDE DAS SUAS CONDIÇÕES DE OPERAÇÃO.

REGULARMENTE, OS RESÍDUOS PRECISAM SER TRANSPORTADOS DO LOCAL ONDE SÃO PREPARADOS PARA A DESTRUÇÃO 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 PELO SERVIÇO DE COPROCESSAMENTO E DESTRUÇÃO 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 DESTRUÇÃO 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 (DESTRUÇÃO 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Consulente (Impugnante) afirma textualmente: “*Em momento algum o resíduo a ser eliminado é comercializado pela Consulente, a qual cobra apenas pelo serviço de co-processamento e destruição do material recebido.*” (grifou-se).

Declara ainda 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 antes pelo contrário, são altamente indesejáveis. Tais dejetos são incorporados ao clínquer (base para a fabricação de cimento) ou queimados nos fornos apenas porque os clientes pagam por esse serviço.

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

Os resíduos que entraram na Holcim, no período de 2004 a 2007, para serem descartados, estão arrolados na tabela abaixo:

Tabela 1  
Resíduos recebidos na Resotec no período 2004 a 2007  
(Fonte: NFs de serviços emitidas pela Holcim)  
Auto de Infração 01.000169129.32

Descrição do Resíduo	Toneladas	% peso
Resíduos diversos contaminados	79.544	19%
Terras e areias contaminados	54.826	13%
Borra oleosa	52.440	12%
Lodo de estação de tratamento de esgoto	51.990	12%
Resíduos de areia de fundição	49.742	12%
SPL	37.419	9%
Borra de landfarm	34.299	8%
Resíduos diversos	24.596	6%
Resíduo oleoso do poço redondo	22.951	5%
Borras diversas	12.792	3%
<b>totais</b>	<b>420.599</b>	<b>100%</b>

Uma simples leitura da tabela permite concluir, categoricamente, que tais materiais não são exatamente os mais apropriados para serem utilizados, seja como combustível, seja como matéria-prima para fabricação de cimento.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O fato de alguns desses resíduos possuírem algum poder calorífico 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 ela 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 mais de 400.000 (quatrocentas mil) toneladas de lixo nos produtos em processamento (peso equivalente a mais de 8.000.000 – oito milhões - de sacos de cimento de 50 kg).

Revela-se até pueril a afirmativa de que a empresa está “simplesmente” substituindo matéria-prima.

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 distância da fábrica (aproximadamente uns três quilômetros).

O simples fato de estar fora da área de produção, por si só, já inviabiliza a pretensão ao crédito dos materiais ali empregados, conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE nº 01/98.

As empresas que operam com essa atividade 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.

A atividade de descarte de resíduos está prevista na lista de serviços, anexa a Lei Complementar nº 116/03:

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Por meio de sua divisão denominada RESOTEC, a Holcim presta serviço 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.

No período de 2004 a 2007, a Holcim emitiu 6.539 (seis mil, quinhentas trinta e nove) notas fiscais de serviço que, por serem de prestação de serviços, logicamente foram autorizadas e são controladas pela Prefeitura Municipal de Pedro Leopoldo, local onde está situado o estabelecimento envolvido na autuação.

As receitas decorrentes desta prestação de serviço foram de quase cinquenta milhões de reais e o ISSQN recolhido aos cofres municipais chegou a quase um milhão de reais. Foram processadas mais de 400.000 (quatrocentas mil) toneladas de resíduos oriundos de diversas empresas:

Tabela 2  
Faturamento da Holcim com Prestação de Serviços de descarte de resíduos  
(Fonte: NFs de serviços e registros contábeis da Holcim)  
Auto de Infração 01.000169129.32

ano	NFs emitidas	Toneladas processadas	Valor dos serviços	ISSQN recolhido
2004	1.109	68.188	9.184.057,15	183.681,14
2005	1.870	123.512	13.947.412,62	257.186,81
2006	2.150	116.508	15.092.342,96	285.728,87
2007	1.410	112.391	11.196.442,72	214.584,64
<b>Totais</b>	<b>6.539</b>	<b>420.599</b>	<b>49.420.255,45</b>	<b>941.181,46</b>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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.

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

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.

Apenas 65% (sessenta e cinco por cento) do material alimentado no topo chega ao fundo da torre, o restante transforma-se em CO<sub>2</sub> (gás carbônico).

Para a obtenção do cimento, faz-se a moagem do clínquer com diversas adições, como o gesso (até 5%), calcário, pozolana e escória, onde se assegura ao produto a finura e homogeneidade convenientes, de acordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT. 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, vem a embalagem e a expedição.

Conforme exposto, a farinha crua é o elemento básico na produção do cimento.

A Tabela 3 reflete o custo de produção desse insumo no estabelecimento da Impugnante nos últimos anos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tabela 3  
Produção de Farinha Crua na Holcim  
Fonte: Registros contábeis e Registro Controle da Produção e Estoque  
Auto de Infração 01.000169129.32

Ano	Toneladas produzidas	Custos totais de produção (em R\$)	Custo da Tonelada (Em R\$/ton)
2004	1.318.037	13.297.341	10,09
2005	1.412.238	16.222.619	11,49
2006	2.108.299	23.610.860	11,20
2007	2.042.685	24.440.419	11,96

Conforme explanado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 2007, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas relativos a transporte de resíduos que foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento.

Abaixo lista-se, a título exemplificativo, notas fiscais referentes às remessas dos resíduos e os respectivos CTCRs relativos ao transporte:

Tabela 4  
Relação exemplificativa de NFs de resíduos recebidos e respectivos CTCRs  
Fonte: Arquivos Fiscais da Holcim

Nº_NF	Data NF	Tone-ladas	DESCRICAO MERCADORIAS	Nº CTCRC	Valor do Transp.	ICMS CTCRC	Valor tonelada
043.089	03/01/2007	27,990	TERRAS CONTAMINADA	510-U	2.500,00	300,00	89,318
043.097	03/01/2007	29,190	TERRAS CONTAMINADA	511-U	2.500,00	300,00	85,646
043.098	03/01/2007	25,710	TERRAS CONTAMINADA	512-U	2.500,00	300,00	97,238
043.087	03/01/2007	28,710	TERRAS CONTAMINADA	513-U	2.500,00	300,00	87,078
000.006	03/01/2007	16,120	SOLIDOS CONTAMIMADOS	4593-U	2.500,00	300,00	155,087
176.656	17/04/2007	13,830	SOLIDOS CONTAMIMADOS	599-U	2.500,00	300,00	180,766
000.247	26/04/2007	8,300	RESIDUOS LIQUIDOS ESPECIAIS	5864-U	3.360,00	403,20	404,819
000.245	26/04/2007	20,520	SOLIDOS CONTAMIMADOS	19724-U	3.205,68	384,68	156,222
185.535	16/05/2007	17,810	BORRA DE TINTA	1859-U	2.323,86	278,86	130,481
000.218	12/04/2007	13,750	SOLIDOS CONTAMIMADOS	19558-U	3.205,68	384,68	233,140
045.795	16/07/2007	25,050	TERRAS CONTAMINADA	661-U	2.500,00	300,00	99,800

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

046.039	03/08/2007	28,030	TERRAS CONTAMINADA	689-U	2.500,00	300,00	89,190
047.943	11/12/2007	32,310	TERRAS CONTAMINADA	818-U	2.599,14	311,90	80,444
047.941	11/12/2007	28,830	TERRAS CONTAMINADA	821-U	2.599,14	311,90	90,154

Comparando-se o preço pago pela Impugnante somente pelo transporte do resíduo (entre R\$ 102,97 a R\$ 1.999,74 por tonelada), com o custo da “farinha crua” constante da Tabela 3 (de R\$ 10,09 a R\$ 11,96 por tonelada), conclui-se, seguramente, que tais operações não estão em hipótese alguma vinculadas ao processo produtivo do cimento. Se fosse simplesmente uma substituição de combustível, como afirma, por que optaria por substituir seu combustível por produtos de menor poder calorífico e com custo muito maior?

A Autuada 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 serviço de queima de resíduos, aproveitando a planta de fabricação de cimento.

*Landfarming* é um método de destinação de resíduos que é muito utilizado em refinarias. Segundo o Coordenador de meio ambiente da Petrobrás, 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. (Revista Química e Derivados - Edição: 404 - Maio/02 Artigo: “Meio Ambiente - Petrobrás descontamina vazamento com micróbios”)

As declarações acima dão a dimensão do tipo de material que está sendo inoculado nos fornos da Impugnante.

O Gerente comercial da Holcim, também dá importantes informações sobre a atividade de descarte de resíduos: “Clientes muito importantes para a Resotec são as refinarias da Petrobrás. A empresa venceu muitas concorrências para gerenciar solos contaminados e resíduos perigosos da estatal com foco no co-processamento. 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.” (Revista Química e Derivados - Edição: 495 - Março/2010 Artigo: “Tratamento de Resíduos - Tecnologias térmicas atraem clientes industriais”)

Por fim, traz-se à baila, o Acórdão nº 20.123/10/1ª publicado no Diário Oficial de Minas Gerais de 23/12/10, que versa sobre o mesmo assunto, objeto da atuação em comento e, no qual o Sujeito Passivo é também a Impugnante:

ACÓRDÃO: 20.123/10/1ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000162673-79

IMPUGNAÇÃO: 40.010126291-54

IMPUGNANTE: HOLCIM (BRASIL) S.A. - IE: 493073229.00-18

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC. S. PASSIVO: TIAGO SIQUEIRA MOTA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-3

### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS EM RAZÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO PROVENIENTES DAS NOTAS FISCAIS LANÇADAS NO LIVRO DE CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP), CONCERNENTES À AQUISIÇÃO DE BENS/MERCADORIAS UTILIZADAS EM FINS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO XXVI DO ART. 55 DO CITADO DIPLOMA LEGAL. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Destaca-se algumas partes do acórdão supracitado:

TAIS NORMAS LEGAIS, DISCIPLINANDO O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO NÃO PERMITEM A UTILIZAÇÃO, DE FORMA GENERALIZADA OU INDISCRIMINADA, DE CRÉDITOS DECORRENTES DE ENTRADAS DE TODAS AS MERCADORIAS OU SERVIÇOS, SUPOSTAMENTE VINCULADAS AO DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DA AUTUADA.

Também:

VERIFICA-SE QUE O ESCOPO DA ATIVIDADE DE PROCESSAMENTO 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 MATERIAL, EQUIPAMENTO OU INSTRUMENTO NÃO VINCULADO DIRETAMENTE À ELABORAÇÃO DO PRODUTO MENCIONADO OU UTILIZADO FORA DO FLUXOGRAMA DE PRODUÇÃO, PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE CITADA, NÃO PROPORCIONA DIREITO AO CRÉDITO, EXATAMENTE POR SER ALHEIO À ATIVIDADE ALCANÇADA PELO TRIBUTOS ESTADUAL.

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

Dessa forma, todo e qualquer serviço, material, equipamento ou instrumento vinculado à prestação de serviços que seja 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária quanto ao aproveitamento do imposto relativo à entrada de bens ou serviços alheios à atividade tributada pelo ICMS.

Quanto à alegação de que as multas tem caráter confiscatório em razão do seu elevado percentual devendo, por isso, serem anuladas, 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. O princípio da reserva legal em matéria de multas encontra-se plenamente atendido.

Ademais, a Constituição Federal vigente (art. 150, IV) proíbe a cobrança de tributo com características de confisco, mas não faz qualquer referência às penalidades.

Acrescente-se que, a aplicação das penalidades foi efetivada de acordo com as determinações previstas na Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que a Impugnante reconhece parte do crédito tributário, promovendo o seu recolhimento, conforme DAE de fls. 71 dos autos.

Desta 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, observando o pagamento parcial de fls. 71. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências anteriores a 17/04/07, nos termos do § 4º, art. 150 do CTN. O Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participou do julgamento, além do signatário, do Conselheiro vencido e do Conselheiro acima mencionado, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha (Revisor).

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2012.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente/Relator**

*EJ/CI*

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

---

Acórdão:	19.894/12/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000173423-40	
Impugnação:	40.010131913-73	
Impugnante:	Holcim (Brasil) S/A	
	IE: 059073229.10-63	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS nos meses de março, abril, novembro e dezembro de 2007, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada de resíduos destinados a descarte e em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs relativos a serviço de transporte também de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento.

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.

Conforme estabelece o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agro Regimental no Recurso Especial n.º 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

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

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO).

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, considerando-se o mais recente provimento judicial do Superior Tribunal de Justiça – STJ, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao ICMS deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências anteriores a 17/04/07, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN.

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Conselheiro**

EJ/CI

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

Acórdão: 19.894/12/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000173423-40  
Impugnação: 40.010131913-73  
Impugnante: Holcim (Brasil) S.A.  
IE: 059073229.10-63  
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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica, cuja operação de que decorra a saída 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

evitar danos e riscos à saúde e atender aos padrões de emissão fixados nesta Resolução.

**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.

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

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 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