

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.250/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003499457-38
Impugnação: 40.010158176-95
Impugnante: Companhia Nacional de Cimento - CNC
IE: 001023154.00-78
Proc. S. Passivo: RODRIGO HENRIQUE PIRES/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

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, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelos art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e art. 70, inciso XIII e §§ 3º e 5º 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 a constatação, no período de setembro de 2019 a dezembro de 2023, de recolhimentos a menor de ICMS, advindos da apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada de resíduos destinados a descarte através de coprocessamento executado no estabelecimento e ainda, de créditos destacados em Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e) relacionados ao transporte desses tipos de resíduos, os quais foram utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.626/1.656, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 1.714/1.734

Às págs. 1.797/1.819, após ser cientificada do conteúdo da Manifestação Fiscal supracitada, a Autuada, por seus procuradores regularmente constituídos, vem novamente aos Autos para contestar alguns pontos da Manifestação Fiscal e reiterar seu pedido de improcedência do feito fiscal.

O Fisco reitera os seus argumentos às págs. 1.820/1.821.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Afirma que há motivação insuficiente do Relatório de Fiscalização, que não descreveu adequadamente os fatos que justificam a presente cobrança e não há que se falar em apropriação indevida dos créditos de ICMS.

Diz que ao longo do omissis Relatório Fiscal, não há sequer uma passagem sobre qual seria o entendimento do Fisco do intuito/destinação dessa atividade.

Aduz que a Fiscalização não indicou quais seriam as diferentes características existentes nos itens glosados.

Isso porque o processo produtivo de cimento, atividade fim da Impugnante, exige a utilização de combustíveis para alimentação dos fornos e matérias primas que podem ser obtidos através do coprocessamento de resíduos.

Reclama que ao não cumprir com o seu ônus de fundamentação, a Fiscalização criou embaraços que, além de tornarem impossível a compreensão dos fundamentos das glosas em epígrafe, também prejudicaram o direito de defesa da Impugnante. Houve, assim, uma inversão do ônus da prova, já que é a Fiscalização que tinha o dever de demonstrar, detalhadamente, qual seria seu entendimento sobre a atividade do coprocessamento e porque ela seria alheia à produção do cimento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais de entrada de resíduos destinados a descarte, utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento (serviço de coprocessamento e destruição/incineração do material recebido).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

A Defesa afirma que a restrição ao crédito de ICMS imposta na Autuação viola o princípio constitucional da não cumulatividade, por entender que os resíduos que motivaram o lançamento seriam materiais intermediários, uma vez que a etapa de coprocessamento desses materiais se insere em seu fluxo produtivo.

Não lhe assiste razão.

De pronto, cumpre esclarecer que o princípio da não cumulatividade disposto no art. 155, § 2ª, inciso I, da Constituição Federal e reproduzido no art. 19 da Lei Complementar Federal nº 87/96, art. 28 da Lei Estadual nº 6.763/75, art. 66 do RICMS/02 e art. 28 do RICMS/23 não é absoluto, pois deve-se observar os requisitos constitucionais e legais exigidos para o seu exercício.

Um desses requisitos é não se encontrar incurso em alguma das situações que veda o aproveitamento do crédito de ICMS por parte de um contribuinte do ICMS, tal como o que se encontra previsto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, que, fazendo uso da prerrogativa constante na alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, estabelece vedação à apropriação do crédito desse imposto advindo de entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento:

Lei Complementar Federal nº 87/96

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

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

A legislação tributária mineira, como não poderia deixar de ser, reproduziu essa vedação no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e no art. 70, inciso XIII e § § 3º e 5º, do RICMS/02, vigente até junho de 2023, e art. 39, inciso XII e § § 3º e 5º, do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23:

Lei nº 6.763/75

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

subsequentes:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

6

(...)

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

RICMS/23

Art. 39 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 3º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(...)

§ 5º - Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Com base nessa legislação tributária e visando esclarecer as definições de mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento, a Fazenda Estadual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expediu a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 que em seu art. 1º traz o seguinte conteúdo:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

(...)

A Impugnante sustenta seu entendimento a partir da premissa 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.

Tal entendimento começa a ruir quando se depara com as notas fiscais de prestação de serviços emitidas para os remetentes dos resíduos após queimá-los em seus fornos, cujas cópias seguem às págs. 54/130 e as quais a Defesa procura ignorar.

Analisando esses documentos fiscais, verifica-se que nelas a prestação de serviço de coprocessamento encontra-se corretamente classificada no código 7.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, abaixo reproduzida:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO I

Lista de serviços anexa à Lei Complementar n°. 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)

Vê-se, portanto, que a Autuada demonstra compreender que a atividade de coprocessamento de resíduos recebidos para destruição está sujeita ao ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme atestam, inclusive, os destaques desse imposto nas referidas notas fiscais de prestação de serviço.

Além disso, resta nítido que essa atividade proporciona ao Sujeito Passivo uma significativa receita.

Corroborando esse entendimento, a Superintendência de Tributação já se manifestou no sentido de não constituir a atividade de coprocessamento de resíduos como fato gerador do ICMS e conseqüentemente não permitir aproveitamento de crédito desse imposto, como, por exemplo, na resposta à Consulta de Contribuinte n° 196/2004, a seguir transcrita:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE n° 196/04

(MG de 29/10/04)

PTA N°: 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 seguintes 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 *clinker* 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 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não ensejando, portanto, o creditamento pelo estabelecimento destinatário.

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

Dessa forma, os fatos acima expostos já seriam suficientes para caracterizar os resíduos recebidos que motivaram a presente autuação, como bens alheios à atividade da Autuada, uma vez que eles são utilizados em uma atividade sujeita ao ISSQN e não a uma atividade incursa no campo de incidência do ICMS, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, acima reproduzido.

Contudo, necessário se faz abordar a tese da Defesa de que o coprocessamento dos resíduos constantes nas notas fiscais autuadas (“borra oleosa”, “torta de filtração”, “cinzas de carvão”, “resíduos triturados”, “resíduos industriais” e “materiais diversos contaminados”) possuem poder calorífico significativo, assim como representam 20% de sua matriz térmica, o que ocasiona redução de custos, além de promover uma destinação ambientalmente adequada para esses materiais e possibilitar a substituição de fontes de combustíveis fósseis por renováveis.

O cerne dessa 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? Para deslinde dessa questão, inicialmente cumpre detalhar a atividade de coprocessamento exercida no estabelecimento do Sujeito Passivo.

Para tanto, recorre-se ao Parecer Único nº 037/2016, de 11/08/16 da Superintendência Regional de Meio Ambiente - Central Metropolitana – SUPRAM, órgão da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, cuja cópia encontra-se no Anexo 2 da Manifestação Fiscal, emitido para fins da liberação do exercício da atividade de coprocessamento no estabelecimento, a qual iniciou-se no mesmo ano de 2016.

Conforme esse documento, o processamento de resíduos ocorre em um local denominado UMPCR – Unidade de Mistura e Pré-Condicionamento de Resíduos situado em um galpão apartado das demais atividades exercidas na planta industrial e de acordo com as seguintes etapas:

RECEBIMENTO > MANUSEIO > TRITURAÇÃO > MISTURA > ESTOCAGEM > EXPEDIÇÃO

Resumidamente, o fluxograma desse processo inicia-se com o recebimento na portaria da empresa dos resíduos provenientes de diversos geradores, tais como indústria automobilística, siderúrgica, química, entre outras, acondicionados em tambores/bombonas, transportados por caminhões licenciados para este fim, os quais são pesados e encaminhados para a UMPCR.

Chegando na UMPCR, as embalagens contendo os resíduos são abertas e inspecionadas, sendo que aquelas contendo resíduos sólidos são descarregadas para retiradas de materiais indesejáveis, como metais, por exemplo. Se esses resíduos sólidos necessitarem de redução da granulometria, eles são triturados na baía de preparação e armazenados, enquanto as borras e lamas são armazenadas em tambores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A mistura de resíduos é peneirada, em geral, em malha de 50 mm (cinquenta milímetros), para retirada do material grosso, e em malha de 10 mm (dez milímetros), para obter o resíduo.

A seguir, o material peneirado é transferido para a baía de mistura, onde é preparado o resíduo sólido energético, também denominado blend energético que, posteriormente, é levado por pá carregadeira até a tremonha de alimentação do circuito de transporte, que leva até o forno pré-calcinador.

Feita essa explanação, deve-se ater à natureza dos resíduos destinados a descarte, identificados nas notas fiscais de entrada relacionadas às págs. 21/52.

De acordo com essa relação, esses resíduos e respectivas quantidades são os seguintes:

Descrição do Resíduo	Un.	Quant.	Peso
Materiais div. contaminados	Ton	14.906,54	46,87%
Borra oleosa	Ton	14.500,59	45,60%
Resíduos industriais sólidos	Ton	919,02	2,89%
Resíduos triturado energético	Ton	214,60	0,67%
Torta de Filtração	Ton	92,95	0,29%
Blend de resíduos industriais	Ton	32,00	0,10%
TOTAL	Ton	31.800,72	100,00%

Basta analisar esses dados para se concluir que tais materiais não são exatamente os mais apropriados para serem utilizados como combustível ou como matéria-prima para fabricação de cimento.

A queima de resíduos de especificações tão variadas, 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 poder calorífico não é suficiente para alterar a natureza da atividade que está sendo desenvolvida e isso não se discute nos autos, pois todos os materiais possuem esse poder, variando-se apenas a sua graduação.

Tampouco se discorda que a queima desses resíduos nos fornos da Autuada representa um destino ambientalmente mais adequado para esses materiais.

Contudo, é incontestável que essa quantidade de resíduos, após a queima nos fornos, se reduzirá a quase zero, devido ao grande calor em que operam os fornos envolvidos, de forma que não faz o menor sentido a afirmação da Defesa de que tais materiais representam substituição de matéria-prima, baseando-se, inclusive, na Resolução CONAMA nº 264/99 e Deliberação Normativa COPAM nº 154/10.

A esse respeito, cumpre salientar que o simples fato de normas expedidas por órgãos ambientais tratarem o coprocessamento de resíduos como substituição de matérias-primas, não garante à Autuada o direito de apropriar-se do crédito de ICMS

oriundo das entradas desses materiais e do recebimento das prestações de transporte a eles relacionados, pois, para isso, deve-se observar, única e exclusivamente, a legislação tributária de regência do imposto.

O mesmo raciocínio vale para o laudo técnico apresentado.

Assim, não é necessário ser especialista para se perceber que não tem sentido prático para a produção de cimento, misturar mais de 30.000 (trinta mil) toneladas de lixo nos produtos em processamento.

A quase a totalidade dos resíduos é comprovadamente tóxica e, conforme comprova o Parecer nº 037/2016 da SUPRAM acima citado, são estocados em condições especiais de segurança, em local apartado da fábrica, a fim de serem continuamente monitorados por órgãos responsáveis pelo meio ambiente, dentre outros.

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, acima transcrito.

Frise-se ainda, que as empresas que operam com a queima de resíduos não podem aceitar qualquer material, de qualquer empresa. É necessária uma licença prévia dos órgãos ambientais para cada gerador de resíduos e os resíduos passíveis de serem processados pelas empresas prestadoras de serviços são aqueles especificamente autorizados na licença de operação.

Dessa forma, o serviço é prestado para um cliente certo e determinado, ou seja, há uma pessoalidade na prestação do serviço. Essa pessoalidade se comprova, pela emissão, por parte da Autuada, do Certificado de Destinação Final – CDF, após a consumação da queima. Tal emissão é legalmente obrigatória e esse documento deve ser entregue para o cliente gerador do resíduo, pois é através dele que se comprova a destinação dada ao material.

Assim, resta nítida a improcedência da tese da Recorrente, que atribui aos resíduos em questão, a função de substituir matéria-prima, pois, conforme exposto, esses materiais são perigosos ao meio ambiente e não agregam valor aos produtos fabricados. São altamente indesejáveis.

Qual seria então a vantagem econômica auferida pelo Sujeito Passivo, ao utilizar esses resíduos? Seria a redução de custos propiciada pela substituição de combustíveis não renováveis, como o coque de petróleo, por exemplo, conforme ele apregoa, muito embora todas as etapas acima relatadas que envolvem o processamento dos resíduos representem custos para a empresa.

Para responder essa questão, deve-se ater ao processo produtivo do cimento no estabelecimento da Impugnante, o qual encontra-se explanado tanto pelo Fisco às págs. 132/138, quanto na própria Impugnação. Nele se observa que tanto o coque quanto os resíduos são queimados nos fornos durante o processo de cozimento da farinha crua, componente básico para fabricação do cimento, derivado da mistura homogeneizada de calcário britado e argila, processo esse denominado “calcinação” ou “cliquerização”, pois, ao seu final, apura-se o clínquer, que são pequenas bolas cinzentas de 3 a 4 cm de diâmetro. A partir daí, o clínquer, juntamente com o gesso e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

outras adições inerentes a cada tipo de cimento que se deseja produzir, são moídos, quando, então, se apura o cimento, propriamente dito.

Uma vez esclarecido que os resíduos são queimados na etapa de “cliquerização”, irá se apurar o custo desta etapa, a fim de averiguar se a alegada redução de custos realmente ocorreu.

Para tanto, tem-se por base os registros de inventário informados pela Autuada em sua EFD desde o exercício de 2015, cujas cópias parciais seguem no Anexo 3 da Manifestação Fiscal.

A escolha do exercício de 2015 se justifica pelo fato de ser o último exercício fechado anterior ao início do coprocessamento de resíduos no estabelecimento, o qual iniciou-se em meados de 2016, após o já citado Parecer nº 037/2016 da SUPRAM.

Dessa forma, deduzindo-se do valor informado como custo de produção da tonelada do clínquer o valor informado como custo de produção da tonelada da farinha crua, apura-se, ano a ano, o custo de produção inerente ao processo de “cliquerização”, conforme abaixo demonstrado:

Data do Inventário	Custo por tonelada Farinha Crua	Custo por tonelada Clínquer	Custo Clinquerização
31/12/2015	24,41	110,36	85,95
31/12/2016	28,55	127,51	98,96
31/12/2017	17,20	118,04	100,84
31/12/2018	24,36	132,14	107,78
31/12/2019	26,57	113,62	87,05
31/12/2020	26,70	152,91	126,21
31/12/2021	42,51	253,70	211,19
31/12/2022	32,10	199,50	167,40
31/12/2023	31,22	186,84	155,62

(Fonte: livros fiscais “Registro de Inventário”, extraídos da Escrituração Fiscal Digital - EFD transmitida pela Contribuinte).

Analisando esses dados, verifica-se que ao final de 2015, exercício anterior ao ano em que se iniciou o coprocessamento de resíduos no estabelecimento da Autuada, o custo da “cliquerização” era de R\$ 85,95 e que nos anos seguintes esse valor só fez aumentar atingindo ao final do período autuado (dezembro de 2023) a importância de R\$ 155,62.

Importante ressaltar ainda, que atualizando o valor de R\$ 85,95 apurado em 31/12/15 pela inflação acumulada até dezembro de 2023, apura-se a importância atualizada de R\$ 130,81, conforme demonstra o cálculo efetuado junto à funcionalidade Calculadora do IPCA disponível na página do IBGE na internet, e cuja cópia segue no Anexo 4 da Manifestação Fiscal.

Esse valor atualizado equivale a 84,06% do custo de clinquerização apurado em 31/12/23, que foi de R\$ 155,62.

Sabendo-se de antemão que os combustíveis que alimentam os fornos são os principais componentes do custo de clinquerização, resta demonstrado, com os dados fornecidos pela própria Impugnante, que a propalada redução de custos advinda do coprocessamento de resíduos não é verdadeira.

Dessa forma, se os resíduos não se prestam a substituir matéria-prima e se não reduzem o custo de produção, resta nítido que eles só são queimados nos fornos da Recorrente porque essa recebe uma compensação financeira pela prestação desse serviço, que, como já dito, sujeita-se à tributação do ISSQN, e por conseguinte, não permite o aproveitamento do crédito de ICMS inerentes a entrada desses materiais, por se tratarem de bens alheios à atividade da Contribuinte, conforme estabelece vedação expressa constante na legislação tributária supracitada.

Por força dessa mesma legislação, essa impossibilidade de apropriação de crédito do imposto se estende ao ICMS oriundo dos serviços de transporte tomados e vinculados aos resíduos destinados à destruição, cujos Conhecimentos de Transporte Eletrônico (CT-es) encontram-se relacionados às págs. 146/166 do e-PTA, não havendo a necessidade de se tecer maiores comentários a respeito.

Registre-se ainda, por oportuno, que autuações fiscais que versam sobre a irregularidade fiscal em questão, foram julgadas procedentes por esse Conselho de Contribuintes, como por exemplo, aquelas que resultaram nos Acórdãos nºs 19.894/12/2ª, 20.844/12/1ª e 22.773/17/3ª, as quais já foram devidamente quitadas pelos contribuintes autuados.

Prosseguindo, a Defesa procura se amparar em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do EAREsp nº 1.775.781/SP.

De pronto, conforme destaca a Fiscalização, deve-se pontuar que o citado julgamento ainda não se encontra finalizado, tendo sido interposta petição de agravo em recurso extraordinário, em 24 de agosto de 2024, sendo provável a discussão da matéria pelo STF.

Ainda é imprescindível salientar que não se trata de um julgamento vinculante, tomado em sede de um recurso repetitivo, pelo que não se revela precedente a ser seguido pelos Tribunais pátrios, muito menos pela Administração Pública.

Mais relevante do que tudo isso, no entanto, é a constatação de que a matéria discutida no referido julgamento não é a mesma discutida no presente caso. A decisão do STJ analisou o critério a ser aplicado para creditamento do ICMS relativo produtos intermediários consumidos ou desgastados gradativamente durante o processo produtivo, não integrando o produto final, conforme se depreende de trecho do voto da relatora, Ministra Regina Helena Costa:

(...)

O PONTO A SER DESVENDADO REFERE-SE AO DIREITO À OBTENÇÃO DE CRÉDITO NO TOCANTE AOS MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS), OS QUAIS SÃO CONSUMIDOS OU DESGASTADOS GRADATIVAMENTE 17 DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO, NÃO INTEGRANDO O PRODUTO FINAL. ANOTADO O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CERNE DO DEBATE, PASSO A EXAMINAR A DISCIPLINA NORMATIVA.

(...)

A questão discutida no presente caso, por outro lado, refere-se ao direito ao crédito de ICMS relativo a resíduos destinados à destruição nos fornos da Autuada, os quais comprovam-se alheios à atividade do estabelecimento, em razão de tudo o que já foi explicitado.

Portanto, é inaplicável ao caso ora examinado, a fundamentação subjacente ao EAREsp nº 1.775.781/SP.

Igualmente, não merecem ser consideradas como precedentes as demais decisões judiciais colacionadas pela Impugnante.

Antes de mais nada, incumbe pontuar que todas elas se referem a autuações cujas irregularidades fiscais foram reconhecidas pelos Sujeitos Passivos mediante o devido pagamento.

Além disso, tratam de matéria ainda não pacificada nos tribunais superiores, existindo também decisões judiciais em harmonia com o entendimento fiscal, como por exemplo, a sentença proferida em 22/06/17 pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais no julgamento dos Embargos à Execução Fiscal nº 1664019-88.2010.8.13.0024, cujo trecho se reproduz a seguir:

(...)

NÃO SE DESCONHECE A NECESSIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PARA A ELIMINAÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS (A HUMANIDADE E O MEIO AMBIENTE AGRADECEM), MAS ESSES RESÍDUOS SÓLIDOS NÃO SÃO PROVENIENTES DA FABRICAÇÃO DO PRÓPRIO CIMENTO, MAS RESÍDUOS SÓLIDOS PRODUZIDOS PELAS ATIVIDADES DOUTRAS EMPRESAS. ESSAS OUTRAS EMPRESAS É QUE ESTÃO REMUNERANDO A EMBARGANTE PARA A ELIMINAÇÃO DOS SEUS RESÍDUOS. VÊ-SE, ENTÃO, QUE ESSA É UMA NOVA ATIVIDADE, PARALELA E FACULTATIVA, MAS QUE INTERESSA DIRETAMENTE A EMBARGANTE, PORQUANTO REDUZ O CUSTO DE PRODUÇÃO DO SEU PRODUTO FINAL (CIMENTO) E, AINDA, GERA NOVAS RECEITAS: SÓ PELOS SERVIÇOS DE COPROCESSAMENTO DE RESÍDUOS (ELIMINAÇÃO DOS RESÍDUOS SÓLIDOS) A EMBARGANTE OBTVEVE UMA RECEITA “EXTRA” DA ORDEM DE R\$ 2.635.154,90 NO PERÍODO ENTRE 2004 E 2006. MAS, SOBRE ESSA NOVA FONTE DE RENDA NÃO INCIDIU O ICMS – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, MAS SIM O ISSQN – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA EM FAVOR DO MUNICÍPIO DE PEDRO LEOPOLDO/MG, CONFORME DESTAQUES CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS DE FLS. 223/238. IN

CASU, SE AS OBRAS E OS BENS ADQUIRIDOS, NÃO OBSTANTE SE DESTINAREM AO ATIVO IMOBILIZADO DA EMPRESA, SÃO ALHEIOS A ATIVIDADE-FIM (FABRICAÇÃO DE CIMENTO) TRIBUTADA PELO ICMS E, AINDA, SÃO UTILIZADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TRIBUTADOS PELO ISSQN EM FAVOR DO MUNICÍPIO DE PEDRO LEOPOLDO/MG, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM APROVEITAMENTO DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS. ASSIM, IMPÕE-SE A MANUTENÇÃO DA GLOSA NO APROVEITAMENTO DO ICMS REFERENTE AS 206 NOTAS FISCAIS CATALOGADAS NO LAUDO PERICIAL QUE SE REFEREM: A) MATERIAIS DE ESCRITÓRIO; B) MATERIAIS E EQUIPAMENTOS DE CONTROLE DE QUALIDADE (LABORATÓRIO); C) ITENS RELACIONADOS À AUTOMAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS; D) MATERIAIS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO COPROCESSAMENTO DE RESÍDUOS; E) MATERIAIS PARA ESTRUTURA DOS GALPÕES E EQUIPAMENTOS, E, F) GERAL.

(...)

Reputam-se corretas, portanto, as exigências do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

(...)

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

(...)

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Da mesma forma, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Ademais, com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Pamella Souto Pires e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Franklin Toledo de Lima Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Paola Juracy Cabral Soares.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2025.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P