

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.162/13/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000187154-92  
Impugnação: 40.010133504-21  
Impugnante: Cargill Agrícola S.A.  
IE: 702024703.07-76  
Proc. S. Passivo: Murilo Bunhotto Lopes/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – SUBPRODUTO – CASCA DE SOJA.** Constatada a utilização indevida do diferimento previsto no item “22” da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, para as vendas internas, em face da classificação errônea da mercadoria “Casca de Soja Moída” como resíduo industrial, contrariando a definição contida no art. 219, inciso I, c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – CASCA DE SOJA.** Constatada a utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item “02”, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, em operações interestaduais, em face da classificação errônea da mercadoria “Casca de Soja Moída” como resíduo industrial, contrariando a definição contida no art. 219, inciso I, c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo, os quais não se caracterizam como material de embalagem, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Infração caracterizada, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO - CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.** Constatado o aproveitamento de crédito extemporâneo de materiais destinados ao uso e consumos, lançados no Registro de Apuração do ICMS, no campo outros créditos e de documentos fiscais lançados em duplicidade e com valores do imposto a maior relativo aos mesmos materiais. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – REGIME ESPECIAL.** Constatado a utilização indevida do diferimento previsto no item

“22” da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, nas operações com “farelo de soja”, “glutenosa”, “goldenmill” e “promill21”, remetidos a destinatários que não se enquadram nas condições estabelecidas nas alíneas “a”, “b” e “c” do referido item 22 e do art. 1º, inciso I do Regime Especial nº. 16.000016328.99, e com destino a órgãos, pessoas ou entidades não inscritos como contribuintes do imposto no Estado. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1- Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 30/09/11, em razão de a Autuada ter promovido saídas da mercadoria “Casca de Soja Moída” ao abrigo indevido do diferimento previsto no item 22 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, nas vendas internas e da redução de base de cálculo prevista no item 02, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas vendas interestaduais; exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2 - Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/08 a 29/02/12 decorrentes de:

a) aquisições de materiais destinadas a uso e consumo do estabelecimento destinatário, os quais não se caracterizam como material de embalagem, cujo crédito é vedado nos termos do inciso III do art.70 do RICMS/02,

b) apropriação de créditos ICMS de mercadorias de uso e consumo do estabelecimento, efetuado extemporaneamente, em janeiro de 2012, conforme “Comunicado de crédito extemporâneo de ICMS”, protocolizado pela Autuada na AF/Uberlândia em 03/02/12 e de lançamento de documentos fiscais em duplicidade e com valores do ICMS a maior. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

3 - Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/12/08, em decorrência da descaracterização do diferimento em razão de a Autuada:

a) remeter os produtos “Farelo de Soja”, “Glutenose”, “Goldenmill” e “Promill21” ao abrigo do diferimento, sem observar as condições determinantes do item 22, alíneas “a”, “b” e “c” da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, e do art. 1º, inciso I do Regime Especial nº. PTA 16.000016328-99,

b) destinar mercadorias a órgãos, pessoas ou entidades não inscritos como contribuintes do imposto no Estado.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 201/221, anexando os documentos de fls. 242/286 e requerendo, ao final, a improcedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em manifestação de fls. 291/306, refuta as alegações da Defesa, e requer a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado versa a autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1) Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 30/09/11, em razão de a Autuada ter promovido saídas da mercadoria “Casca de Soja Moída” ao abrigo indevido do diferimento previsto no item 22 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, nas vendas internas e da redução de base de cálculo prevista no item 02, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas vendas interestaduais.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

2) Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/08 a 29/02/12 decorrentes de:

a) aquisições de materiais destinadas a uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como material de embalagem, sendo vedado o crédito nos termos do inciso III do art.70 do RICMS/02,

b) apropriação de créditos ICMS de mercadorias de uso e consumo do estabelecimento, efetuado extemporaneamente, em janeiro de 2012, conforme “Comunicado de crédito extemporâneo de ICMS”, protocolizado pela Autuada na AF/Uberlândia em 03/02/12 e de documentos fiscais lançados em duplicidade e com valores do imposto a maior.

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

3) Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 31/12/08, em decorrência da descaracterização do diferimento:

a) por ter dado saída de mercadorias com destino a órgãos, pessoas ou entidades não inscritos como contribuintes do imposto no Estado,

b) por deixar de observar as condições descritas nas alíneas “a”, “b” e “c” do item 22, Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 e do art. 1º, inciso I do Regime Especial nº PTA 16.000016328-99.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 1 – Uso indevido do diferimento e da redução de base de cálculo em produtos que não se enquadram como “resíduo industrial”

A acusação fiscal trata da utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas da mercadoria “Casca de Soja Moída”, com base no item 22 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, nas vendas internas e da redução de base de cálculo prevista no item 02, da Parte 1 do Anexo IV do mesmo diploma legal, nas vendas interestaduais, face à classificação errônea da mercadoria como “resíduo”, contrariando a definição contida no art. 219, inciso I c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02.

Veja-se o que determina o RICMS/02:

Art. 8º. O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação (SLT).

(...)

#### ANEXO II DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

#### PARTE 1

(...)

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES
22	Saída de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste Anexo, produzidas no Estado, e de <b>resíduo industrial</b> , destinados a estabelecimento: a - de produtor rural, para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura e ricultura; b - de cooperativa de produtores; c - de fabricante de ração balanceada, concentrado ou suplemento para alimentação animal, observado o disposto nas subalíneas “a.1” a “a.3” do item 5 da Parte 1 do Anexo I.

#### ANEXO IV

#### DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

#### PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFEITOS	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)		
				18%	12%	7%
2	Saída, em operação interna ou interestadual, de milho, milheto, aveia, soja desativada, farelo de aveia, farelo de soja, farelo de soja desativada, farelo de canola, farelo de casca de soja, farelo de casca de canola, torta de soja ou torta de canola, destinados a:	A PARTIR DE 09/01/2006	30	0,126	0,084	0,049
	Saída, em operação interna ou interestadual, de milho, milheto, aveia, soja desativada, farelo de aveia, farelo de soja, farelo de soja desativada, farelo de canola, farelo de casca de soja, farelo de casca de canola, torta de soja ou torta de canola, destinados a:  a) estabelecimento de produtor rural; b) estabelecimento de cooperativa de produtores; c) estabelecimento de indústria de ração animal; d) órgão estadual de fomento e de desenvolvimento agropecuário;	DE 01/05/2005 A 08/01/2006	30	0,126	0,084	0,049

A Impugnante entende que a “Casca de Soja” se trata de resíduo industrial, uma vez que não é submetida a nenhum processo de industrialização, sendo apenas descartada no início do processo de produção do óleo e do farelo de soja, e que a classificação de um determinado produto como resíduo deve ser feita analisando-se a atividade particularmente desenvolvida por cada empresa, pois a ela está intrinsecamente ligada.

Para fins tributários, a legislação mineira definiu, de forma unívoca, “sucata, apara, resíduo ou fragmento”, como sendo o produto que não mais se preste ao uso na finalidade para a qual foi produzido, sendo irrelevante o fato de ele conservar ou não a natureza original, conforme disposto no inciso I do art. 219 c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02.

Art. 219 - Considera-se:

I - sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias.

(...)

Art. 220 - Para o efeito da definição contida no artigo anterior, é irrelevante:

I - que a parcela de mercadoria possa ser comercializada em unidade distinta;

II - que a mercadoria, ou sua parcela, conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se que a legislação considera como atributo insuperável, para que um material seja considerado “sucata, apara, resíduo ou fragmento”, que este tenha sido utilizado anteriormente com outra finalidade para a qual se tornou inservível.

No caso em questão a “Casca de Soja Moída” é obtida durante o processo de fabricação do óleo e do farelo de soja, conforme relata a Impugnante, em sua primeira etapa do processo industrial, que consiste em uma pré-limpeza dos grãos de soja, onde é removida a casca da soja, a qual é descartada de seu processo produtivo, sendo posteriormente comercializada como insumo no segmento de alimentação animal, tendo em vista seu alto teor de proteína.

Assim, para fins tributários, todo produto novo, obtido acessoriamente no curso da fabricação de outra mercadoria, deve ser caracterizado como subproduto e não como “sucata, apara, resíduo ou fragmento”.

Ressalte-se que o subproduto é uma espécie nova, que não se prestou ainda a qualquer finalidade, portanto, não pode ser considerada inservível para a mesma finalidade para a qual foi produzida.

Corroborando esse entendimento a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 142/2002, que envolve o produto “Casca de Arroz”, absolutamente similar ao ora analisado (“Casca de Soja”), *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 142/2002

(MG de 23/11/02)

Ementa:

CASCA DE ARROZ - A casca de arroz não se caracteriza como resíduo nos termos do artigo 231, Anexo IX do RICMS/96. Portanto não está alcançada pelo diferimento previsto no artigo 230 do mesmo Anexo.

Exposição:

(...)

Entende a Consulente que esta mercadoria (casca de arroz) é um resíduo, nos termos do artigo 231, Anexo IX do RICMS/96, para efeito de diferimento do ICMS, que assim preceitua:

(...)

Entende a Consulente que a operação com a casca de arroz está amparada pelo regime de diferimento do ICMS, e que esse tratamento se estende ao seu transporte, nos termos do artigo 7º, § 1º, Parte Geral do RICMS/96.

Diante do exposto, faz a seguinte

CONSULTA:

1 - Está correto o seu entendimento?

2 - Estando correto, qual o dispositivo do RICMS/96 que ampara o diferimento poderia ser tipificado, inclusive, a prestação do serviço de seu transporte?

Resposta:

1- Não está correto o entendimento da Consulente.

À saída de **casca de arroz** não se aplicam as normas especiais de tributação que disciplinam as operações relativas à sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria, previstas nos artigos 230 a 233, Anexo IX do RICMS/96, pois tal produto não se caracteriza como nenhuma das espécies acima arroladas, configurando um **subproduto decorrente do beneficiamento do arroz em casca**, cuja saída, em operação interna ou interestadual, é normalmente tributada pelo ICMS.

(...) (grifou-se)

Com o mesmo entendimento, a solução dada à Consulta Interna nº 127/2011, tratando especificamente do produto objeto da presente autuação “Casca de Soja”, a seguir transcrita:

Consulta Interna nº 127/2011 – 18/10/11

Exposição:

(...)

O item “casca de soja”, obtido após o esmagamento do grão de soja para produção de farelo e óleo de soja, é considerado resíduo industrial ou subproduto?

Resposta:

Conforme já manifestado por esta Diretoria, **resíduo de processo industrial não se confunde com subproduto.**

O conceito de resíduo encontra-se disposto no art. 219, inciso I, Parte 1, Anexo IX, do RICMS/02, *in verbis*:

(...)

No caso exposto, além dos produtos principais obtidos no processo desenvolvido pelo contribuinte (farelo e óleo), **retira-se a casca**, que não se caracteriza como simples resíduo, ou seja, não é apenas resto do processo, mas **subproduto, inclusive com valor comercial.**

Portanto, para efeitos do tratamento tributário aplicável ao caso, a casca resultante do processo de fabricação realizado pela Consulente **não é** considerada **resíduo industrial.**

(...) (grifou-se)

A caracterização da “Casca de Soja” como subproduto também é verificada em sites especializados sobre o assunto, tais como:

<http://www.uniaofarelos.com.br/index.php?id=67>

### **Casca de Soja**

#### **Características e Utilização**

**A casca de soja é um subproduto** da extração do óleo do grão da soja. Tem elevado nível de fibra, nível médio de proteína bruta e baixa energia. Utilizada para ruminantes e em dietas que não necessitam de um alto teor de energia e correção do teor de fibras. Largamente utilizada em rações de porcas em lactação. (grifou-se)

(...)

<http://www.scielo.br/pdf/rbz/v33n4/22097.pdf>

Substituição do Grão de Sorgo por Casca de Soja na Dieta de Novilhos Terminados em Confinamento

Introdução

(...)

O estudo e a introdução de **subprodutos** da agricultura como forma de substituir os grãos na dieta de bovinos de corte em confinamento, representa uma alternativa para reduzir os custos de alimentação. **Entre estes subprodutos, a casca de soja**, obtida da industrialização do grão, tem grande destaque no cenário nacional, em virtude da alta produção brasileira de soja, sendo que a casca representa 7 a 8% do peso do grão. (grifou-se)

Destarte, não se considera a “Casca de Soja Moída” como “resíduo industrial”, como afirma a Impugnante, e sim como subproduto gerado no processamento industrial de grãos de soja. Portanto, as operações descritas na Planilha “Relação de documentos fiscais de saída (item 8.1 do Relatório Fiscal)”, não estão alcançadas pelo diferimento previsto no item 22 da Parte 1 do Anexo II, e pela redução de base de cálculo prevista no item 02, da Parte 1 do Anexo IV, ambos do RICMS/02.

Este é o entendimento do E. Conselho de Contribuintes, conforme decisões consubstanciadas pelos seguintes Acórdãos: 3.916/12/CE, 20.824/12/1ª, 3.871/12/CE, 20.159/11/3ª, 20.221/11/3ª, 19.690/10/3ª, 3.590/10/CE e 3.530/10/CE.

Transcreve-se a decisão mais recente, ementada no Acórdão nº 20.824/12/1ª, confirmada pela da Câmara Especial no Acórdão nº 3.916/12/CE:

**ACÓRDÃO: 20.824/12/1ª**

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000172734-53

IMPUGNAÇÃO: 40.010131315-59

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

IMPUGNANTE: ADM DO BRASIL LTDA

IE: 702188442.00-96

PROC. S. PASSIVO: JURANDIR NEVES FERNANDES/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/UBERLÂNDIA

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – SUBPRODUTO – CASCA DE SOJA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO DIFERIMENTO PREVISTO NO ITEM “22” DO ANEXO II DO RICMS/02, EM FACE DA CLASSIFICAÇÃO ERRÔNEA DA MERCADORIA “CASCA DE SOJA MOÍDA” COMO RESÍDUO, CONTRARIANDO A DEFINIÇÃO CONTIDA NO ART. 219, INCISO I C/C ART. 220 DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6763/75.

BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – CASCA DE SOJA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ITEM “02” DO ANEXO IV DO RICMS/02, EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EM FACE DA CLASSIFICAÇÃO ERRÔNEA DA MERCADORIA “CASCA DE SOJA MOÍDA” COMO RESÍDUO, CONTRARIANDO A DEFINIÇÃO CONTIDA NO ART. 219, INCISO I C/C ART. 220 DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

**ACÓRDÃO: 3.916/12/CE**

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000172734-53

RECURSO DE REVISÃO: 40.060132113-87

RECORRENTE: ADM DO BRASIL LTDA

IE: 702188442.00-96

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: JURANDIR NEVES FERNANDES/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/UBERLÂNDIA

EMENTA

(...)

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

A Impugnante alega que, ainda que o produto “Casca de Soja” não esteja relacionado na lista de produtos que estão abrigados com o diferimento, contida na Parte 3, item 22 do Anexo II do RICMS/02, a interpretação dos benefícios fiscais

concedidos aos produtos destinados à alimentação animal deve se dar em harmonia com o princípio da seletividade, tendo em vista que, a “Casca de Soja” é um produto que se reveste da mesma essencialidade que o farelo de soja (elencado no item 18 da citada Parte 3), já que ambos se destinam a compor ração animal, restando claro, que não se pode interpretar de forma restritiva e literal a norma jurídica que traz o rol dos produtos destinados à alimentação animal.

A Impugnante ainda alega que a inclusão da “Casca de Soja” no rol dos produtos cuja base de cálculo é passível de redução, benefício concedido pelo Estado de Minas Gerais, tendo como diretriz as alterações trazidas pelo Convênio ICMS nº 62/2011, alterando o inciso I do Convênio nº 100/97, se traduz em mera formalização do conteúdo semântico da norma anterior que disciplinava a matéria.

Entretanto, verifica-se que o Convênio ICMS nº. 100/97, em sua Cláusula Segunda, inciso I, trata expressamente da redução de base de cálculo em 30% (trinta por cento) nas saídas interestaduais, com efeitos a partir de 01/10/11 da “Casca de Soja”:

Cláusula segunda Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

**Nova redação anterior dada ao inciso I da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 62/11, efeitos a partir de 01.10.11.**

I - farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

**Redação anterior dada ao inciso I da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 150/05, efeitos de 09.01.06 a 30.09.11.**

“I - farelos e tortas de soja e de canola, farelos de suas cascas e sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;”

(grifou-se)

Percebe-se que a redução da base de cálculo para a “Casca de Soja” somente passou a vigorar a partir da nova redação dada ao inciso I da cláusula segunda pelo Convênio ICMS nº 62/11, com efeitos a partir de 01/10/11, não atingindo, pois, as operações objeto da presente autuação, que se restringiu ao período de 01/01/08 a 30/09/11.

Portanto, legítimas as exigências do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, às fls. 21/30, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## **2 - Aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de materiais destinadas a uso e consumo do estabelecimento**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe inicialmente esclarecer que a Autuada lançou, extemporaneamente, créditos oriundos da aquisição dos produtos “papel Kraft” e “filme Stretch”, referentes ao período compreendido entre 01/01/08 a 29/02/12, conforme “Comunicado de crédito extemporâneo de ICMS” (Anexo 4, fls. 69/181), protocolizado pela Autuada na AF/Uberlândia em 03/02/12. Tal apropriação se deu em janeiro de 2012, escriturado no campo “outros créditos” do livro Registro de Apuração de ICMS, compreendendo ainda, lançamentos em duplicidade e com valores a maior.

Tal acusação foi demonstrada pelo Fisco na planilha denominada “Cargill Agrícola S.A. 7020247030776 – Crédito Extemporâneo – Filme Stretch e Papel Kraft – Autuação 012012”, CD acostado às fls. 32 dos autos, onde se verifica o lançamento em duplicidade das Notas Fiscais nº 000014659 e 000015879 e do valor excessivo da Nota Fiscal nº 005318. As demais notas fiscais listadas na citada planilha referem-se ao crédito extemporâneo e será tratada juntamente com a discussão da acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos das aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento.

A acusação fiscal trata do aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição dos produtos “filme Stretch” e “papel Kraft”, os quais não se caracterizam como material de embalagem, sendo vedado o aproveitamento do crédito nos termos do inciso III do art.70 do RICMS/02.

A Autuada alega que as mercadorias comercializadas por ela são produtos destinados à indústria alimentícia e à indústria farmacêutica, e que atendem a normas sanitárias e a um alto padrão de qualidade exigido por seus clientes, dependendo de cuidados na armazenagem e na estocagem.

Argui que a função da embalagem “filme Stretch” e do “papel Kraft” é primária e não secundária, pois, ainda que não esteja em contato direto com os produtos, sua função é de protegê-los, não se restringindo a auxiliar a movimentação das cargas para o transporte.

Alega, portanto, que o entendimento da Divisão de Orientação Tributária exarado na Consulta Interna nº. 073/2012 (fls. 186/187) não possui respaldo técnico e fático, conforme evidencia as fotos acostadas às fls. 242/251, em razão de que as sacarias necessitam da embalagem “filme Stretch” e “papel Kraft” para serem armazenadas e mantidas no estoque da Impugnante protegidas contra poeira e umidade, sob pena do produto embalado se tornar imprestável para o consumo. Assim sendo, entende devido o aproveitamento de crédito, conforme art. 66, inciso V do RICMS/02.

Trata o art. 66 do RICMS/02 do aproveitamento do crédito de ICMS, *in verbis*:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;(grifou-se)

A Consulta de Contribuinte nº. 054/2011, exarada pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária, apresenta o seguinte entendimento ao definir “material de embalagem”, conforme trecho abaixo transcrito:

“ 7 - Para efeitos tributários, considera-se “embalagem” o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à original, incluindo-se também neste conceito aqueles elementos que a compoñham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.” (Destacou-se).

O Fisco argui que, em visita ao estabelecimento da Autuada, identificou as situações demonstradas nas fotos acostadas pela Impugnante, mas também, na maioria dos casos, constatou-se que o “filme Stretch” e o “papel Kraft” eram utilizados apenas para envolver “lateralmente” as mercadorias (sacarias e tonéis de pequeno porte, conforme foto de fls. 247) nos “*pallets*”, fazendo com que estas não pudessem se movimentar em seu transporte.

Conclui o Fisco que os supracitados produtos, classificados pela Impugnante como “material de embalagem”, tem na verdade a função de auxiliar a movimentação das cargas para o seu transporte, configurando assim, material de uso e consumo.

Trata o “filme Stretch” classificação NCM 3920.10.99 ( Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plásticos não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, de polímeros de etileno) de um involucro plástico, com as seguintes características técnicas, conforme informações disponíveis no *site* que comercializa o produto, cópia acostada aos autos pela Autuada às fls. 252:

“Características técnicas:

- Resistência à tração
- Resistência à perfuração
- Excelente alongamento
- Elevada propriedade de pega ( sem cola )
- Brilho e Transparência
- Atóxico e Inodoro
- Totalmente reciclável

Solução econômica para transporte de cargas paletizadas garantindo todo o processo de movimentação protegendo contra a violação , poeira e umidade.” (Destacou-se)

Disponível em: <<http://www.stretchfilm.com.br/>>

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que, embora dentre as características do “filme Stretch” esteja a proteção contra a poeira e a umidade, a sua finalidade é o acondicionamento para o armazenamento e transporte de cargas paletizadas.

Já o produto denominado “papel Kraft”, classificado na NCM 4804.29.00, vem assim descrito na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados –TIPI:

### Capítulo 48

Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão

#### Notas.

(...)

2.- Na aceção das subposições 4804.21 e 4804.29, considera-se “papel Kraft para sacos de grande capacidade” o papel friccionado, apresentado em rolos, em que pelo menos 80 %, em peso, do conteúdo total de fibras seja constituído por fibras obtidas pelo processo químico do sulfato ou da soda, de peso não inferior a 60 g/m<sup>2</sup> nem superior a 115 g/m<sup>2</sup> e que obedeçam a uma das seguintes condições (...)

4804.2	- Papel Kraft para sacos de grande capacidade:
4804.21.00	-- Crus
4804.29.00	-- Outros

Complementarmente às informações trazidas sobre os produtos, somem-se as disposições da legislação federal sobre o tema:

DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010.

Regulamento do IPI

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art.6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores. (Grifou-se)

Destarte, os produtos “filme Stretch” e o “papel Kraft” não se caracterizam como embalagem “primária”, uma vez que não entram em contato direto com o produto e o seu uso não tem o objetivo de valorizar o produto, em razão da qualidade da embalagem e tampouco melhorar o seu acabamento. Repita-se, tem por fim o acondicionamento para transporte, portanto, classifica-se como material de uso e consumo, tendo o aproveitamento do crédito do ICMS vedado nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento; (grifou-se)

**Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.596, de 13/08/2007:**

*“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;”*

Portanto, corretas as exigências do ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **3 – Descaracterização do Diferimento – Encerramento**

Conforme demonstrado na planilha “Cargill Agrícola S.A. 7020247030776 – Saídas Diferidas 2008 - CNAEF - Autuação” (Anexo 2), a Autuada promoveu saídas dos produtos “Farelo de Soja”, “Glutenosa”, “Goldenmill” e “Promill21”, ao abrigo indevido do diferimento, em razão de não ter observado as condições determinantes do item 22, alíneas “a”, “b” e “c” da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 e do art. 1º, inciso I do Regime Especial nº. PTA 16.000016328-99, e de tê-las destinado a órgãos, pessoas ou entidades não inscritos como contribuintes do imposto no Estado.

O art. 12 do RICMS/02 prevê que o diferimento encerra-se, quando:

Art. 12. (...)

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

II - a operação for realizada ou o serviço prestado sem documento fiscal;

III - a mercadoria tiver por destinatário órgão, pessoa ou entidade não inscritos como contribuinte do imposto no Estado; (grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alegou a Autuada que o Fisco fundamentou a exigência fiscal somente na descrição do CNAE dos destinatários constantes do Sintegra ou do sítio da Receita Federal do Brasil, os quais, nem sempre são atualizados pelas empresas, ou até mesmo não contemplam todas as atividades por elas praticadas.

Da análise do levantamento efetuado pelo Fisco fica demonstrado que a Autuada remeteu mercadorias a órgãos, pessoas ou entidades não inscritos como contribuintes do imposto no Estado, conforme dados colhidos da supracitada planilha “Cargill Agrícola S.A. 7020247030776 – Saídas Diferidas 2008 - CNAEF - Autuação” ao abrigo indevido do diferimento:

CARGILL AGRICOLA S.A - I.E 702.024703.0776			
CNPJ	RAZAO	UF	Atividade
07842683000173	ASSOCIACAO DOS PRODUTORES RURAIS DE CHIADOR	MG	9430800 Atividades de associações de defesa de direitos sociais
25452301000187	SOCIEDADE EDUCACIONAL UBERABENSE	MG	8532500 - Educação superior - graduação e pós-graduação
21752969000512	TRANSMTAMINERACAOLTDA	MG	0162899 Atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente

A Impugnante alega que a mercadoria “Farelo de Soja” apenas é comercializada com o destino ao mercado de ração animal, nunca tendo outra destinação senão aos clientes que se enquadrem no item 22, “a”, “b” e “c” Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 e no art. 1º, inciso I do Regime Especial nº. PTA 16.000016328-99.

O supracitado item 22 determina que, para fazer jus ao diferimento, as remessas de mercadorias elencadas na Parte 3 do Anexo IV do RICMS/02 e de resíduo industrial deverão observar as seguintes condições:

Anexo IV

Item 22

Saída de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste Anexo, produzidas no Estado, e de resíduo industrial, destinados a estabelecimento:

- a) de produtor rural, para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura e ranicultura;
- b) de cooperativa de produtores;
- c) de fabricante de ração balanceada, concentrado ou suplemento para alimentação animal, observado o disposto nas subalíneas “a.1” a “a.3” do item 5 da Parte 1 do Anexo I.

E o art. 1º do Regime Especial nº 16.000016328-99, do qual a Autuada é signatária, prevê:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS  
SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL  
SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO



**REGIME ESPECIAL/PTA N.º:** 16.000016328.99

**CONTRIBUINTE:** CARGILL AGRÍCOLA S/A.

**INSCRIÇÃO ESTADUAL N.º:** 702.024703.0776  
**CNPJ N.º:** 60.498.706/0134.88  
**ENDEREÇO:** Rua Will Cargill, nº 880, Bairro Distrito Industrial.  
Município de Uberlândia/MG.

REGIME ESPECIAL - Protocolo de Intenções. Diferimento do pagamento do ICMS devido na aquisição interna de açúcar para industrialização e nas saídas de farelos de soja e de glúten de milho para estabelecimento comercial.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008, com fundamento no artigo 8º do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, no Protocolo de Intenções firmado entre a Cargill Agrícola S/A e o Estado de Minas de Gerais, em 11 de setembro de 1998, e, de acordo com o parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária, concede o seguinte REGIME ESPECIAL:

Art. 1º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS devido:

I - na saída, em operação interna, de farelos de soja e de glúten de milho promovida pelo estabelecimento do Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominado CARGILL, com destino a estabelecimento comercial, para operações subsequentes por este praticada;

II - na aquisição pela CARGILL, em operação interna, de açúcar, utilizada como matéria-prima, de estabelecimento industrial ou de cooperativa de produtores de cana-de-açúcar.

Os destinatários das saídas promovidas pela Autuada, elencadas pelo Fisco não se enquadram como produtores rurais, cooperativas de produtores ou fabricantes de ração, ou ainda como estabelecimento comercial, para operações subsequentes com os produtos adquiridos da Impugnante. Destaque-se como exemplo os seguintes destinatários:

- Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais – CNPJ n.º. 17.13814/00016-00: pesquisa e desenvolvimento experimental em ciências físicas e naturais,

- Pastifício Santa Amália S/A. – CNPJ n.º. 22.229207/0001-75: fabricação de massas alimentícias,

- Belmont Mineração Ltda. – CNPJ n.º. 16.941833/0001-97: extração de gemas, pedras preciosas e semipreciosas e extração e britamento de pedras e outros materiais para construção e beneficiamento associado,

- Calcário Triângulo Indústria e Comércio Ltda. – CNPJ n.º. 18.572206/0002-32: extração de calcário e dolomita e beneficiamento associado.

Restou demonstrado que a Autuada não faz jus ao diferimento do imposto, nos termos do item 22 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, e do art. 1º do Regime Especial em relação às operações elencadas na planilha “Cargill Agrícola S.A. 7020247030776 – Saídas Diferidas 2008 - CNAEF - Autuação”, estando corretas as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigências do ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 04/07/13. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir o requerimento de concessão de prazo para elaboração de laudo técnico. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o deferia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências referentes às saídas da mercadoria 'Casca de Soja Moída'. Assistiu ao julgamento o Dr. Murilo Bunhotto Lopes. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 09 de julho de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

T

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

Acórdão:	20.162/13/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000187154-92	
Impugnação:	40.010133504-21	
Impugnante:	Cargill Agrícola S.A.	
	IE: 702024703.07-76	
Proc. S. Passivo:	Murilo Bunhotto Lopes/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

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.

De acordo com a Consulta Interna nº 127/2011, a classificação da Casca de Soja tem-se:

**CONSULTA INTERNA Nº 127/2011 – 18/10/2011**

Assunto: Classificação – Casca de soja

Origem: DF/Uberlândia

Consulente: Délio José Pereira de Ataíde

Exposição/Pergunta:

Determinado contribuinte destina Casca de soja a estabelecimentos de produtores rurais para uso na alimentação animal (como componente de ração) ou na alimentação de aves.

Para amparar as saídas com diferimento, nas operações internas, e com redução de base de cálculo, nas interestaduais, considerando o item como “resíduo”, o citado contribuinte tem se utilizado do disposto no item 22 da Parte 1 do Anexo II e na sublínea “d.3” do item 8 da Parte 1 do Anexo IV, ambos do RICMS/02.

Entretanto, considerando as características do produto, que possui valor comercial e mercado certo, e, ainda, a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 270/2009, que apresenta breve elucidação da diferença entre resíduo e subproduto, reputamos incorreto o procedimento do contribuinte, entendendo que este deverá regularizar tais operações, procedendo à sua tributação, por não ser a Casca de soja considerada resíduo industrial, faltando, assim, amparo legal para diferir o imposto ou reduzir a sua base de cálculo.

Ressalte-se que se trata de matéria sob análise em pedido de transferência de crédito.

Com dúvidas quanto ao enquadramento de determinado item na legislação, pergunta-se:

**O item “Casca de soja”, obtido após o esmagamento do grão de soja para produção de farelo e óleo de soja, é considerado resíduo industrial ou subproduto?**

Resposta:

Conforme já manifestado por esta Diretoria, resíduo de processo industrial não se confunde com subproduto.

O conceito de resíduo encontra-se disposto no art. 219, inciso I, Parte 1, Anexo IX, do RICMS/02, *in verbis*:

*Art. 219- Considera-se:*

I – sucata, apara, resíduo ou fragmento, a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, assim como: papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias;

Vê-se, portanto, que a definição regulamentar pressupõe que o resíduo (como de resto a sucata, a apara e o fragmento) qualifica-se como “mercadoria ou parcela desta” que, todavia, se mostra imprestável para a finalidade para a qual se destinava originalmente.

Por outro lado, no tocante ao conceito de subproduto, entende-se como tal o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto. Trata-se, portanto, de espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade, consoante entendimento reiterado desta Diretoria (v.g., no âmbito das Consultas de Contribuinte nº 003/2011, 106/2011, dentre outras).

Embora a legislação estadual não tenha definido expressamente o termo “subproduto”, é de se ressaltar que o entendimento adotado nas referidas consultas encontra-se assente com a conceituação haurida no léxico e nos dicionários técnicos.

Com efeito, conforme definição do Dicionário Aurélio, subproduto é o “produto que se retira do que resta de uma substância da qual se extraiu o produto principal”.

Para Francisco Lacombe, conforme manifestado em seu Dicionário de Administração, subproduto é “o produto resultante de um processo para fabricar outro produto e que tem importância econômica secundária em relação ao principal produto resultante desse processo”.

**No caso exposto, além dos produtos principais obtidos no processo desenvolvido pelo contribuinte (farelo e óleo), retira-se a Casca, que não se caracteriza como simples resíduo, ou seja, não é apenas resto do**

**processo, mas subproduto, inclusive com valor comercial.**

**Portanto, para efeitos do tratamento tributário aplicável ao caso, a Casca resultante do processo de fabricação realizado pela Consulente não é considerada resíduo industrial.**

Dessa forma, as operações com esse subproduto (Casca) não estão alcançadas pelo diferimento ou pela redução de base de cálculo de que tratam, respectivamente, o item 22 (Parte 1) do Anexo II e o item 8 (Parte 1) do Anexo IX, ambos do RICMS/02, sendo tributadas normalmente pelo imposto.

Ressalte-se que, a partir de 01/10/2011, com a nova redação dada ao inciso I da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 100/97, pelo inciso I da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 62/2011, alteração que ainda será regulamentada em Minas Gerais, mas que já produz efeitos, aplica-se a redução de base de cálculo de 30% (trinta por cento) nas saídas interestaduais de Casca de soja, dentre outros produtos, quando destinada à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Porém no processo da Autuada a casca de soja é obtida antes do processamento da soja, diferente da Consulta citada, em que a casca de soja é considerada como subproduto, por ser obtida após o processo produtivo, ou seja, após o esmagamento da soja.

No caso concreto, a casca de soja é obtida no processo de descascamento da soja, etapa realizada antes do esmagamento do produto.

Isto posto, deve ser considerada como resíduo, tendo direito ao diferimento do imposto, nos termos do Item 22, Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, para vendas internas e base de cálculo reduzida conforme Item 02 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas vendas interestaduais.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente, para excluir as exigências referentes às saídas da mercadoria 'Casca de Soja Moída'.

**Sala das Sessões, 09 de julho de 2013.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**