

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.139/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000187154-92  
Recurso de Revisão: 40.060134561-69  
Recorrente: Cargill Agrícola S/A  
IE: 702024703.07-76  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
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. Mantida a decisão recorrida.

**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. Mantida a decisão recorrida.

**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. Mantida a decisão recorrida.

**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. Mantida a decisão recorrida.

**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. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido por maioria de votos e não provido pelo voto de qualidade.

---

### **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.

Exige-se 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.162/13/2ª, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 369/399.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

1. quanto à utilização indevida do diferimento - casca de soja: 18.037/08/2ª e 17.523/07/2ª (cópias às fls. 409/410 e 412/414);

2. quanto aos créditos vinculados a produtos incorretamente classificados como embalagens - filme stretch e papel Kraft: 19.300/11/2ª (cópias às fls. 416/426).

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 427/435, opina, em preliminar, pelo conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento, nos termos do acórdão recorrido.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, quanto à preliminar de conhecimento do recurso, e do acórdão recorrido, quanto ao mérito, foram os utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente, uma vez caracterizada a alegada divergência jurisprudencial no que diz respeito ao Acórdão nº 18.037/08/2ª.

No acórdão recorrido (nº 20.162/13/2ª), ficou manifestado o entendimento de que, 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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a referida decisão, o subproduto, por ser uma espécie nova, que não se prestou ainda a qualquer finalidade, não poderia ser considerado inservível para a mesma finalidade para a qual foi produzido, condição indispensável para caracterização de um “resíduo” industrial.

Por consequência, a “Casca de Soja” não poderia ser considerada como “resíduo industrial”, como alegado pela Impugnante/Recorrente, mas como um subproduto (produto novo), gerado no processamento industrial de grãos de soja, não fazendo jus, portanto, ao diferimento do ICMS:

### Decisão Recorrida (20.162/13/2ª)

“A acusação fiscal trata da utilização indevida do diferimento do imposto nas saídas da mercadoria “Casca de Soja Moída”, ..., 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.

[...]

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.

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...” (Grifou-se)

De modo diverso, no acórdão indicado como paradigma (nº 18.037/08/2ª) os produtos denominados “serragem” e “cavacos de madeira”, embora também provenientes do processo de transformação da madeira, sendo inclusive tratados inicialmente como “subprodutos da madeira”, foram considerados, ao final, como “resíduos”, com direito ao diferimento do ICMS, uma vez que não mais se prestariam para o seu uso original (fabricação de paletes e tábuas), verbis:

### Acórdão Paradigma (nº 18.037/08/2ª)

“Conforme se vê do relatório do Auto de Infração, decorre o presente feito fiscal da constatação de que a Autuada promoveu saídas de resíduos (serragem e cavacos de madeira), em operações internas, com utilização indevida do instituto do diferimento, conforme Notas Fiscais de número

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

003316 e 003322 às fls. 05/06 dos autos, fato que resultou em falta de recolhimento do imposto devido nas operações.

[...]

O que resta claro é que não basta tratar-se de subproduto de determinado processo produtivo para que a mercadoria se caracterize como sucata, apara, resíduo ou fragmento. Para existir o diferimento, nos termos do RICMS/02, o material tem que ser inservível para o uso a que se destinava originariamente.

No presente caso, o que ocorre, na verdade, é que a Autuada compra madeira proveniente de reflorestamento, que é levada para a serraria onde é a mesma processada para a fabricação de paletes ou tábuas e os resíduos desta madeira são vendidos para empresas que os utilizam na combustão do processo de industrialização de produtos que serão tributados naquela etapa.

Ou seja, o subproduto da madeira no caso aqui tratado não se presta para o seu uso original, fabricação de paletes e tábuas, mas apenas serve como insumo na fabricação de outros produtos, fato que se observa até mesmo pelo destinatário constante das notas fiscais objeto da presente autuação.

Desse modo, configurada a hipótese de diferimento, trata-se o caso de lançamento improcedente.” (Grifou-se).

Quanto ao Acórdão nº 17.523/07/2ª, deve-se ressaltar que esse não se presta como paradigma, nos termos do art. 165, I do RPTA, uma vez que já transcorreu mais de 5 (cinco) anos da data da sua publicação (MG 25/08/07, ) da data da decisão recorrida (MG de 27/07/13):

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto.

Quanto aos créditos vinculados a produtos incorretamente classificados como embalagens - filme stretch e papel Kraft, a alegada divergência jurisprudencial não se mostra caracterizada, pois as decisões confrontadas, apesar de terem enfrentado questão similar (conceituação de embalagem), analisaram casos concretos totalmente distintos.

Com efeito, conforme demonstra a ementa abaixo, no acórdão indicado como paradigma, os produtos analisados referiam-se a pallets, espaçadores e engradados de madeira que foram considerados materiais de embalagem, uma vez que, de acordo com as informações contidas nos autos, alteravam a apresentação do produto final, sendo utilizados para agrupar os produtos, permitindo a comercialização das mercadorias com segurança e garantindo sua integralidade:

Acórdão Paradigma (nº 19.300/11/2ª):

Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito proveniente da entrada de pallets, espaçadores e engradados de madeira. Evidenciado nos autos que tais produtos caracterizam-se como embalagens, pois alteram a apresentação do produto final da Impugnante, sendo utilizados para agrupar os produtos, permitindo a comercialização das mercadorias com segurança e garantindo sua integralidade. Ademais, nos casos tratados nos presentes autos, tais embalagens são utilizadas em mercadorias destinadas à exportação e não retornam para a Impugnante. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada prevista, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.”

Por sua vez, a decisão recorrida analisou os produtos denominados “filme stretch” e “papel Kraft”, os quais, segundo a decisão recorrida, também de acordo com as informações contidas nos autos, não se caracterizam como embalagem 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, mas somente o acondicionamento para o armazenamento e transporte de cargas paletizadas:

“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 Consulta de Contribuinte n.º. 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 componham, 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).

[...]

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 invólucro plástico, com as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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/>>

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:

[...]

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

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.” (Grifou-se)

Não se trata, portanto, de divergência jurisprudencial, mas de decisões distintas em função de casos concretos também distintos.

Assim, após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente, uma vez caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, no que diz respeito ao Acórdão nº 18.037/08/2ª.

Atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008 (divergência jurisprudencial), restam configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

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, ora Recorrente, 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 Recorrente na AF/Uberlândia em 03/02/12 e de documentos fiscais lançados em duplicidade e com valores do imposto a maior.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 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.

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## 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)

(...)

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 Recorrente entende que a “Casca de Soja” trata-se 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Vê-se que a legislação considera como atributo insuperável para que um material seja considerado “sucata, apara, resíduo ou fragmento”, que esse 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 Recorrente, 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.

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.

Assim, o fato de a “Casca de Soja Moída” ser obtida durante a primeira etapa do processo industrial do óleo e do farelo de soja em nada modifica, para fins tributários, a sua caracterização como subproduto.

Corroborar esse entendimento a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 142/02, que envolve o produto “Casca de Arroz”, absolutamente similar ao ora analisado (“Casca de Soja”), *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 142/02

(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 127/11, tratando especificamente do produto objeto da presente autuação “Casca de Soja”, a seguir transcrita:

Consulta Interna nº 127/11 – 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 Defesa, 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.

Destaca-se que não é a consulta acima transcrita que respalda o lançamento fiscal, mas a legislação tributária que determina que 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”.

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

IMPUGNANTE: ADM DO BRASIL LTDA

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

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 Recorrente 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pode interpretar de forma restritiva e literal a norma jurídica que traz o rol dos produtos destinados à alimentação animal.

A Recorrente 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 62/11, 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

Cabe inicialmente esclarecer que a Autuada, ora Recorrente, 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 Defesa na AF/Uberlândia em 03/02/12. Tal apropriação se deu em janeiro de 2012,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente 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 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 componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência; (grifou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Consulta de Contribuinte nº. 054/11, 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 componham, 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 Recorrente, identificou as situações demonstradas nas fotos acostadas pela Defesa, 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 Recorrente 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 Recorrente 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/>>

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Capítulo 48

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

#### Notas.

(...)

2.- Na acepção 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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, ora Recorrente, 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).

Alegou a Defesa 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 Recorrente remeteu mercadorias a órgãos, pessoas ou entidades não inscritos como contribuintes do imposto no Estado, conforme dados colhidos da supracitada planilha

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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	TRANSMITAMINERACAO LTDA	MG	0162899 Atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente

A Recorrente 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 subseqüentes 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 Defesa, elencadas pelo Fisco não se enquadram como produtores rurais, cooperativas de produtores ou fabricantes de ração, ou ainda como estabelecimento comercial, para operações subseqüentes com os produtos adquiridos da Recorrente. 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 Recorrente 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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencida a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, que dele não conhecia. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento parcial para manter, apenas, as exigências do item 8.3 do Relatório Fiscal. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Murilo Bunhotto Lopes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além das signatárias, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora designada**

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

Acórdão: 4.139/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000187154-92  
Recurso de Revisão: 40.060134561-69  
Recorrente: Cargill Agrícola S/A  
IE: 702024703.07-76  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Murilo Bunhotto Lopes/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Inicialmente cumpre destacar que não há divergência entre este voto e a decisão majoritária no que tange ao conhecimento do presente recurso. Desta forma, deixa-se de tecer maiores comentários sobre este ponto.

Compete à Câmara analisar, em sede recursal, o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado diante das seguintes imputações fiscais:

1) recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro de 2008 a 30 de setembro de 2011, em razão de a ora Recorrente 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 da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 1º de janeiro de 2008 a 29 de fevereiro de 2012 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 ora Recorrente na AF/Uberlândia em 03 de fevereiro de 2012 e de lançamento de documentos fiscais em duplicidade e com valores do ICMS a maior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

3) Recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008, em decorrência da descaracterização do diferimento em razão de a ora Recorrente:

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 n.º 16.000016328-99,

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

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

Neste ponto, deve ser ressaltado que não há divergência entre este voto e a decisão majoritária no que tange à manutenção das exigências do item 8.3 do Relatório Fiscal.

Contudo, em relação aos demais itens, não devem ser mantidas as exigências pelas razões que se expõe:

### **1 – Utilização do instituto do diferimento e da redução de base de cálculo em produtos que se enquadram como “resíduo industrial”**

Em relação a esta matéria a acusação fiscal trata da utilização, considerada indevida pelo Fisco, 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.

A ora Recorrente, corretamente, classificou a mercadoria como “resíduo”, na determinada pelo art. 219, inciso I c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02.

Para tal conclusão, 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



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

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 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.

**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)

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

Para sustentar o lançamento o Fisco sustenta que o produto casca de soja não é considerado como um simples resíduo, ou seja, não é apenas resto do processo, mas subproduto, inclusive com valor comercial.

Em sua peça recursal a Recorrente sustenta que dá saída a resíduo, sendo, portanto, aplicável o diferimento do ICMS nos termos do item 22 do Anexo II do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02 acima transcrito.

A questão central dos presentes autos, no que tange às operações internas abrangidas pelo diferimento, resume-se, portanto, à discussão quanto à conceituação do produto comercializado pela Recorrente, ou seja, se este se caracteriza como resíduo industrial resultante do processo produtivo, podendo, nesta condição, enquadrar-se nas

disposições do art. 8º da Parte Geral do RICMS/MG e no item 22 do Anexo II do mesmo diploma regulamentar.

Todo o conjunto de provas dos autos, a par da manifestação expressa na Consulta respondida pela SEF/MG e citada em várias oportunidades nos autos, não deixam dúvidas de que a casca de soja resultantes do processo da ora Recorrente caracteriza-se como resíduos, estando, portanto, abrangida pela norma que trata do diferimento nas operações de saída tais como aquelas por ela praticadas.

O fato de um produto ter classificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul, não lhe retira a condição de resíduo. Vários subprodutos ou resíduos de atividades industriais podem ser codificados na NCM e, nem por si, perdem a característica de subprodutos ou resíduos. Para buscar-se tal característica deve-se perquirir, não sua classificação, mas sua utilidade dentro do processo que está sendo realizado.

Assim, a conceituação de resíduo deve ser feita analisando-se a atividade particularmente desenvolvida por cada empresa, pois a ela está intrinsecamente ligado.

Um mesmo produto pode caracterizar-se como resíduo de um processo produtivo e, em outro, pode ser matéria-prima.

Neste diapasão, quando se busca o conceito de resíduo industrial, pode-se verificar que a casca de soja, no caso em tela, se enquadra nesta caracterização.

Encontra-se no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa o seguinte conceito de resíduo:

“1. que resta, que remanesce; 2. aquilo que resta; 3. produto parcial; (...) 6. qualquer substância que sobra de uma operação industrial e que pode ser aproveitada industrialmente. (...)”

Descreve a Recorrente que seu processo industrial, o qual tem por fim a produção de óleo e de farelo de soja, consiste, resumidamente, no esmagamento da soja, na sua limpeza e descasque para, posteriormente, se extrair o óleo e farelo.

Da análise do conceito acima transcrito em confronto com a situação em exame verifica-se que a casca de soja, no processo da ora Recorrente, resulta de sua atividade, sendo para ela inservível. Entretanto, esta sobra de sua operação, pode ser aproveitada por outro na elaboração de outro produto, sendo que esta condição em outro processo produtivo não retira das cascas de soja às quais deu saída a Recorrente, a condição de resíduo.

Observe-se uma breve descrição do processo da Recorrente, em linhas gerais, a saber:

1) a soja é recebida das diversas regiões produtoras. Quando a soja ingressa no pátio, inicia-se a primeira etapa de industrialização dessa oleaginosa: a pesagem em balanças, em seguida, o encaminhamento as moegas de recebimento;

2) depois a soja é transportada para o setor de limpeza, onde passam por equipamentos de pré-limpeza para a remoção de impurezas provenientes da lavoura e

remoção da casca de soja. Estes resíduos são armazenados em silo de “casquinha” e retirados por caminhões;

3) a soja limpa vai para os silos e posteriormente é encaminhada aos secadores;

4) depois de seca, a matéria-prima vai para o silo e, em seguida, para a tapa de preparação;

5) a soja sofre sua primeira transformação no setor de preparação: um conjunto de quebradores tritura o grão; e um conjunto de máquinas laminadoras transforma a soja quebrada em lâmina delgada;

6) depois de laminada ocorre a expansão da massa que se torna porosa e aumenta a área e contato do óleo com o solvente, com isto facilita a extração por solvente, que é a próxima etapa do processo, de onde resultam o óleo bruto e o farelo de soja.

7) o óleo bruto passa por uma etapa denominada de degomagem, onde resultam o óleo degomado e a goma que após passar pela etapa de secagem se transforma em lecitina;

8) o farelo de soja é obtido a partir da moagem, secagem e peletização.

Como pode ser visto da descrição do processo produtivo acima, a casca de soja é descartada pela Recorrente já no primeiro momento da entrada de sua matéria prima. Assim, a casca de soja, não é utilizada pela Recorrente em seu processo.

É exatamente este o alcance da norma estadual que trata do diferimento ao estabelecer que as saídas de resíduos tem o pagamento do ICMS postergado para uma operação posterior.

Caso aceitasse-se o entendimento de que resíduo não é servível para ninguém, ou seja, não tem qualquer utilidade, a norma estadual seria completamente inócua, pois não havendo utilidade para o produto, não haveria uma operação de circulação do mesmo e, muito menos, qualquer sentido para instituir-se o diferimento do ICMS.

Ademais, deve ser frisado que a Organização Mundial da Saúde (OMS) define lixo como qualquer coisa que seu proprietário não quer mais e que não possui valor comercial. Seguindo essa lógica, parte dos resíduos gerados nas diversas atividades humanas ainda possui valor comercial e, manejados adequadamente, podem adotar uma nova postura. Nesta linha, uma matéria pode caracterizar-se como resíduo para determinada empresa e assumir a caracterização de matéria-prima para outra, sem perder a característica inicial para o primeiro.

Não fosse por esta possibilidade nem precisaria existir o dispositivo retro transcrito do Anexo II, pois nunca haveria operação subsequente com os resíduos capaz de ser atingida pela tributação do ICMS.

Acrescente-se que a utilização dos resíduos industriais assume hoje um papel ainda mais importante e significativo quando se parte para análise das questões ambientais, devendo inclusive ser incentivada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o resíduo de uma atividade pode e, dentro do contexto ambiental, deve, ser utilizado para outra, e assim sucessivamente, sendo neste campo que se vislumbra a utilização do diferimento.

Caso o resíduo fosse um “lixo”, as normas estaduais que tratam de um imposto que incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias, não precisariam tratar da matéria, pois não haveria incidência do ICMS.

Vale ainda lembrar que a resposta dada pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, presente na Consulta Interna n.º 127/11, citada nos autos, constitui-se em uma regra para o próprio Estado e o Consulente, pois nem é dada divulgação à mesma.

Acrescente-se que para elaboração de resposta a consulta o técnico responsável deve considerar as variáveis do caso que estava analisando no momento da resposta. Tais variáveis podem se alterar de caso para caso.

Assim, mesmo no caso de consultas respondidas para contribuintes que são divulgadas, a resposta dada consulta representa um indicativo do posicionamento do órgão responsável pela resposta.

A resposta da Consulta Interna n.º 127/11, entretanto, não foi elaborada analisando o caso que ora se apresenta. Ela foi respondida para um caso em tese já que elaborada pelo Fisco.

Desta forma, embora, como já dito e repita-se pela relevância, a consulta constitua-se em um indicativo de posicionamento, não pode ter força de regra cogente para o caso dos autos.

Além de todo o exposto, deve ser registrado que o Conselho de Contribuintes na apreciação do caso não está adstrito à resposta de consulta, a não ser aquela respondida ao próprio Impugnante ou Recorrente e, nesta hipótese, por força de norma estadual que vincula o consulente à resposta dada a sua consulta.

Não se discute que haja incidência de ICMS nas operações, mas, entretanto, o recolhimento do ICMS, de conformidade com as normas em vigor à época da ocorrência do fato gerador, encontra-se diferido para etapa posterior da circulação, sendo que esta etapa é até aquela que tem um valor de mercado mais apreciável, incidindo o imposto, portanto, sobre um valor agregado maior. É justamente porque se configura uma hipótese de incidência do ICMS que há o diferimento, pois se não houvesse incidência não se haveria de falar em diferimento.

Não há que se falar, no caso em tela, em aplicação da hermenêutica jurídica segundo a qual a norma que trata de isenções ou restrições ao poder de tributar deve ser interpretada literalmente, pois o diferimento não se caracteriza como benefício fiscal puro, mas como uma forma de tributação na qual é alterado o momento do pagamento do ICMS.

No entanto, mesmo considerando-se a interpretação como restritiva, o caso dos autos atende perfeitamente ao mandamento contido no item 22 do Anexo II do RICMS/MG, acionado pela Recorrente, estando seu procedimento correto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, para fins tributários, a legislação mineira definiu “*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, a saber:

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.

Verifica-se que a legislação considera como requisito 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.

É este exatamente o caso em questão, pois o produto inicialmente adquirido pela Recorrente é a soja que é utilizada em sua produção. Do processo de industrialização da soja, surge a Casca de Soja Moída, obtida na primeira etapa do processo de fabricação do óleo e do farelo de soja, a partir de uma pré-limpeza dos grãos de soja, quando é removida e descartada de seu processo produtivo.

Assim, considerando o produto adquirido soja, houve sua utilização, restando a casca que é inservível para a produção do óleo e do farelo de soja.

A casca de soja não se trata de um produto novo, obtido acessoriamente no curso da fabricação de outra mercadoria, requisito essencial para ser caracterizada como subproduto. Ela é resto da industrialização da soja.

Assim, sendo a “Casca de Soja Moída” um “resíduo industrial”, as operações descritas na Planilha “Relação de documentos fiscais de saída (item 8.1 do Relatório Fiscal)”, 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.

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

A ora Recorrente lançou, extemporaneamente, créditos oriundos da aquisição dos produtos “papel Kraft” e “filme Stretch”, referentes ao período compreendido entre 1º de janeiro de 2008 e 29 de fevereiro de 2012, conforme

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Comunicado de crédito extemporâneo de ICMS” (Anexo 4, fls. 69/181), protocolizado na AF/Uberlândia, em 03 de fevereiro de 2012. Tal apropriação se deu em janeiro de 2012, escriturado no campo “outros créditos” do livro Registro de Apuração de ICMS.

Assim, a imputação fiscal trata do aproveitamento de créditos de ICMS relativo à aquisição dos produtos “filme Stretch” e “papel Kraft”, os quais, no entendimento do Fisco, 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 Recorrente 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 evidenciam 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 em seu estoque 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 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 componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

.....

Considerando as normas regulamentares acima transcritas e a situação fática posta nos autos, verifica-se que o “filme Stretch” e “papel Kraft” caracterizam-se como material de embalagem, pois se constituem em invólucro com função de acondicionar a mercadoria produzida pela Recorrente, protegendo-a.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O próprio Fisco argui que, em visita ao estabelecimento da Recorrente, identificou as situações demonstradas nas fotos por ela acostadas aos autos, mas também constatou 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.

Importante registrar que, como o próprio Fisco sustenta, foi constatado *in loco*, a utilização não só para envolver as mercadorias.

Resta claro, portanto, que dentre as características do “filme Stretch” está a proteção contra a poeira e a umidade, a sua finalidade é proteger a mercadoria permitindo a conservação de suas características.

Também o produto denominado “papel Kraft”, classificado na NCM 4804.29.00, detém características de material de embalagem.

Assim, os produtos “filme Stretch” e o “papel Kraft” se caracterizam como embalagem, uma vez que entram em contato direto com o produto e o seu uso tem como objetivo assegurar as características dos produtos, bem como sua qualidade.

Diante do exposto, dou provimento parcial do recurso para manter, apenas, as exigências do item 8.3 do Relatório Fiscal, cancelando as demais.

**Sala das Sessões, 03 de outubro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**