

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.786/15/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000237827-04
Impugnação: 40.010137078-33
Impugnante: Bioquima Comércio & Indústria de Rações Ltda
IE: 520174461.00-56
Proc. S. Passivo: Lucas Rezende Moss/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – DESTINATÁRIO ME - EPP OU MICROPRODUTOR. Constatada a saída de mercadorias ao abrigo indevido do diferimento, tendo em vista a destinação a estabelecimentos mineiros enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 12, inciso V, alínea “a” do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Constatado a utilização indevida do diferimento do imposto em relação às operações de saída de mercadorias (fubá, soja, farelo de casca cítrica e farelo de polpa cítrica) não listadas no Anexo II do RICMS/02. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 exigida a partir de janeiro de 2012. Infração caracterizada.

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – MERCADORIA NÃO AMPARADA PELO BENEFÍCIO. Constatado a utilização indevida de redução da base de cálculo do imposto, em operações internas, tendo em vista que a mercadoria (fubá) não se encontra relacionada no Anexo IV do RICMS/02. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea “c” da citada lei. Corretas as exigências fiscais.

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – FALTA DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO. Constatada a utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item “8” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, pelo não cumprimento das condições previstas no subitem 8.5, alínea “b” do referido dispositivo (falta de dedução no preço da mercadoria do valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação de tal dedução no campo "Informações Complementares" das respectivas notas fiscais). Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada na alínea “c” do inciso VII do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a utilização indevida do diferimento do ICMS, em operações internas com mercadorias, tendo em vista a destinação a estabelecimentos enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte (optantes pelo Simples Nacional), hipótese de encerramento do diferimento prevista na alínea “a”, do inciso V do art. 12, do RICMS/02 (item 3.1 do Auto de Infração) e de mercadorias não listadas no Anexo II do RICMS/02 (fubá, soja, farelo de casca cítrica e farelo de polpa cítrica) - itens 3.2, 3.4 e 3.5 do Auto de Infração

E, também, sobre a utilização indevida de redução de base de cálculo do imposto, tendo em vista que a mercadoria (fubá) não se encontra relacionada no Anexo IV do RICMS/02, e descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista na alínea “b” do item 8.5 do Anexo IV do RICMS/02 e na Cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97 (itens 3.3 e 3.6 do Auto de Infração).

O período autuado é de janeiro de 2010 a junho de 2014.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII da citada lei. As multas isoladas foram exigidas a partir do exercício de 2012.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 792/812. Na ocasião, são juntados os documentos de fls. 813/884.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 899/918, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 922/958, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Não procedem as alegações defensórias de que falta no Auto de Infração a motivação e os correspondentes dispositivos infringidos.

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que a Fiscalização seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, quais sejam, os definidos pelo art. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, proporcionando à Impugnante toda a condição necessária e suficiente para a realização de sua defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos, calcados na análise das informações fiscais da Contribuinte.

Lavrado o competente Auto de Infração, a empresa autuada foi devidamente intimada para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercer, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa constitucionalmente competente para a prática do ato, tendo sido elaborado Relatório Fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponível, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas, bem como, contendo planilhas e demonstrativos autoexplicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados a Autuada.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento das acusações objeto do presente feito fiscal. A propósito, os argumentos trazidos pela Impugnante no bojo de sua peça defensiva, por si só, demonstram que ela teve perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

Dessa forma, o presente lançamento deu-se com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma inculpada na legislação tributária para tal, mormente das disposições contidas no art. 142 do CTN.

Também não há que se falar em falta de intimação da Autuada, previamente à lavratura do Auto de Infração, dos atos praticados pela Autoridade Fiscal, no caso em comento, como tangenciado na peça de Defesa.

Sobre essa alegação esclarece a Fiscalização:

Finalmente, e para encerrar, registre-se que, contrariamente ao que parece ser o entendimento da Impugnante, o fato de uma autodenúncia ser *recebida* pela Administração Tributária (nos termos da Impugnante: *aceita*), não significa, sobremaneira, que o período ou o tema ali abrangido não está mais sujeito a fiscalizações, ou que o procedimento então levado a termo tenha sido “homologado” pelo Fisco, de forma definitiva. Também não é plausível imaginar que o Fisco tem o dever de, previamente, *intimar* o Contribuinte, dando-lhe notícia e *esclarecendo-o* acerca de supostas irregularidades a que ele esteja incorrendo. Não é, absolutamente, esse o ditame dos arts. 10 e 15 do RPTA que a Impugnante julga infringidos pelo Fisco. Aliás, mesmo assim, o Contribuinte, antes de ser autuado, até teve oportunidade regulamentar, e tempo para se adequar

em relação a algum indício suscitado em fase de procedimento exploratório ao qual fora submetido. O que não fez. **A propósito, verifique-se a manifestação do Contribuinte no segundo (“Simples Nacional”), quinto e sexto parágrafos (fubá) do documento por ele juntado às fls. 839, acompanhando seu instrumento de defesa. E quanto ao pretense procedimento anunciado no referido segundo parágrafo, o fora apesar de ter sido previamente esclarecido, por meio de seu contador, acerca da impossibilidade, por ausência de previsão legal.** Contudo, outras irregularidades foram detectadas após o encerrado procedimento exploratório, de modo que, ao Fisco se impõe o dever de autuar. **Saliente-se mais, que não faz parte do presente lançamento crédito tributário já reconhecido e autodenunciado pelo Contribuinte anteriormente, sob acompanhamento de outro Auditor Fiscal, fato suscitado na peça de defesa, inclusive com juntada de documentos (fls. 841/842).** (Grifos acrescidos).

Depreende-se do Termo de Intimação Fiscal de fls. 842 e do Termo de Cientificação de fls. 840, que antes da lavratura do presente Auto de Infração, a Fiscalização promoveu os procedimentos de cruzamento eletrônico de dados e exploratório, nos termos do art. 66, incisos II e III do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, os quais não se configuram início de ação fiscal.

Nessa ocasião, foram detectadas inconsistências e foi oportunizado à empresa autuada saná-las espontaneamente.

Verifica-se, pois, que foram observadas, pela Fiscalização, em relação aos procedimentos fiscais retro, as disposições contidas nos arts. 67 e 68 do RPTA, *in verbis*:

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 68. Na realização do procedimento de cruzamento eletrônico de dados será observado o seguinte:

I - detectadas inconsistências, o sujeito passivo poderá ser intimado a justificá-las ou apresentar documentos, constando da intimação o prazo e a informação da possibilidade de denúncia espontânea;

II - vencido o prazo de que trata o inciso anterior:

a) se atendida a intimação e constatada infringência à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal;

b) se não atendida a intimação, o sujeito passivo será incluído na programação fiscal para verificação das possíveis irregularidades.

Destaca-se que somente após o prazo concedido para que a Autuada sanasse espontaneamente as irregularidades constatadas, é que Fiscalização emitiu o Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) de fls. 27 para os efeitos de documentar o início de ação fiscal e exigência do imposto e acréscimos em relação às irregularidades não denunciadas pela empresa-autuada.

Depreende-se do documento acostado pela Impugnante às fls. 841 que foi por ela reconhecida, mediante “denúncia espontânea”, na DAPI referente a setembro de 2014, a irregularidade de utilização indevido do diferimento, tendo em vista que os destinatários constantes nas notas fiscais eram optantes pelo Simples Nacional, relativa aos exercícios de 2012 e 2013.

Nestes autos, essa irregularidade refere-se ao período de fevereiro de 2010 a dezembro de 2011.

Assim, não prospera o argumento defensivo de que há nestes autos exigências relativas à irregularidade por ela denunciada.

Pelo exposto, rejeitam-se as prefacias arguidas.

Do Mérito

A autuação versa sobre a utilização indevida do diferimento do ICMS, em operações internas com mercadorias, tendo em vista a destinação a estabelecimentos enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte (optantes pelo Simples Nacional), hipótese de encerramento do diferimento prevista na alínea “a”, do inciso V do art. 12, do RICMS/02 (item 3.1 do Auto de Infração) e de mercadorias não listadas no Anexo II do RICMS/02 (fubá, soja, farelo de casca cítrica e farelo de polpa cítrica) - itens 3.2, 3.4 e 3.5 do Auto de Infração

E, também, sobre a utilização indevida de redução de base de cálculo do imposto, tendo em vista que a mercadoria (fubá) não se encontra relacionada no Anexo IV do RICMS/02, e descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista na alínea “b” do item 8.5 do Anexo IV do RICMS/02 e na Cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97 (itens 3.3 e 3.6 do Auto de Infração).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII da citada lei. As multas isoladas foram exigidas a partir do exercício de 2012.

O período autuado é de janeiro de 2010 a junho de 2014.

Às fls. 788, foi colacionado o Demonstrativo do Crédito Tributário Consolidado por irregularidade e, às fls. 789/790, o Demonstrativo do Crédito Tributário por código de ocorrência fiscal.

Registra que as irregularidades constatadas não ensejam a recomposição da conta gráfica do ICMS (conta corrente fiscal), por força do disposto nos arts. 89, incisos III e IV, 89-A e 195, todos do RICMS/02 (conforme redação vigente à época da lavratura do Auto de Infração), c/c o art. 144 do Código Tributário nacional (CTN) do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, no tocante à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Acresça-se, conforme bem mencionado pela Fiscalização, o seguinte:

Além do mais, registrem-se trechos do Parecer 043/2000 SUTRI (à época, SLT), que aborda a inteligência do art. 89, IV do RICMS/MG:

(...)

Ante o exposto, concluímos que, **nas hipóteses do artigo 89 do RICMS/96, já encontra-se esgotado o prazo do recolhimento do imposto** e o crédito tributário levantado pelo Fisco é o resultante da aplicação da alíquota impositiva sobre a base de cálculo, **não se cogitando da compensação** de que trata o inciso I do artigo 24 da Lei Complementar 87/96, **posto que a mesma resulta de direito do contribuinte que se efetiva apenas mediante seu exercício, na oportunidade da escrituração referente ao período de apuração.**

O que temos nessas hipóteses é crédito tributário exigível ao qual não pode, em nenhuma instância, se opor o contribuinte alegando possíveis saldos credores, dado que os mesmos constituem valores passíveis de compensação com débitos (imposto) levados à escrituração por ocasião do exercício regular do direito de abater.

Não há falar em direito de abater sem o seu correspondente e regular exercício, (...).

(...)

Contudo, esclareça-se que, havendo autuação fiscal (ou denúncia espontânea com pedido de parcelamento) referente à irregularidade acima mencionada, **o que existe é a possibilidade de posterior utilização de créditos acumulados de ICMS para quitação do crédito tributário. Nesse caso, será necessária apresentação de DCA – ICMS (Demonstrativo de Crédito Acumulado de ICMS), onde é apurado o crédito passível de utilização (ou de transferência para terceiros), tudo nos moldes da legislação pertinente: Anexo VIII do RICMS/02 e Resolução 3.535/04.** (Grifos foram acrescidos).

Registra-se que as discussões trazidas pela Autuada acerca da aquisição de veículos com os créditos do imposto acumulados em sua conta gráfica do ICMS, bem como em relação à proposta comercial emitida pela Mercedes-Benz, colacionada às fls. 830/836, não se referem às irregularidades objeto do lançamento, portanto, não serão aqui analisadas.

Passa-se à análise de cada irregularidade constante do Auto de Infração.

Item 3.1: utilização indevida do diferimento do ICMS (operações destinadas a empresas optantes pelo Simples Nacional)

Essa irregularidade refere-se à utilização indevida do diferimento do ICMS, em operações internas, uma vez que as operações eram destinadas a empresas optantes pelo Simples Nacional, no período de fevereiro de 2010 a dezembro de 2011, hipótese de encerramento do diferimento prevista na alínea “a”, do inciso V do art. 12 do RICMS/02.

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

Os documentos fiscais, objeto deste item do lançamento, e a apuração do imposto devido encontram-se mencionados nos demonstrativos de fls. 128/133, 145/159, e 173/174. E, às fls. 134/144, 160/172, 175/182 foram colacionadas cópias dos DANFES, por amostragem.

Consta nas notas fiscais autuadas a seguinte informação “ICMS diferido conforme item 26 (ou 22) da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02”.

Os destinatários mencionados nas notas fiscais autuadas, contribuintes mineiros, nos períodos relativos às operações, estavam enquadrados no regime de recolhimento como microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional), conforme telas extraídas do SICAF/SEF/MG acostadas às fls. 118/126, e conforme consulta pública disponível no endereço eletrônico .

O art. 9º da Lei nº 6.763/75 remete ao RICMS/02 a possibilidade de dispor que o lançamento e o pagamento do imposto possam ser diferidos para operações e prestações subsequentes, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 9º O regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações concomitantes ou subsequentes.

Efeitos de **08/08/06 a 14/12/12** - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:

Art. 9º O Regulamento poderá dispor que o lançamento e o pagamento do imposto sejam diferidos para operações ou prestações subsequentes.

O RICMS/02 dispõe as hipóteses/condições que ocorrerá o diferimento do imposto (art. 8º e itens 22 e 26 do Anexo II):

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).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações ou prestações promovidas por microempresa ou empresa de pequeno porte.

E, art. 12, inciso V, alínea "a" do mesmo diploma legal retrocitado, prevê o encerramento do diferimento no caso da destinação das mercadorias a microempresas ou a empresas de pequeno porte. Examine-se:

Art. 12- Encerra-se o diferimento quando:

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) a estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte; (Destacou-se).

Assim, encerrado o diferimento, deveria a Impugnante efetuar o recolhimento do imposto, conforme previsto no art. 13 do RICMS/02:

Art. 13 - O recolhimento do imposto diferido será feito pelo contribuinte que promover a operação ou a prestação que encerrar a fase do diferimento, ainda que não tributadas.

Portanto, correta a acusação fiscal.

O argumento defensivo de que falta clareza na legislação em relação à definição de microempresa (ME) e de empresa de pequeno porte (EPP), não prospera, pois, como bem destacado pela Fiscalização, para obter tal informação, bastaria à Autuada acessar à consulta pública disponível na internet para se extrair a informação sobre a condição do destinatário se encontra enquadrado ou não no regime de tributação Simples Nacional, e, logo, tratar-se o destinatário, de ME ou EPP.

Quanto ao pleito da Defesa para aplicação nessas operações da redução de base de cálculo prevista no Anexo IV, item 8 do RICMS/02, vale esclarecer que tal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

benesse é condicionada à dedução do imposto dispensado no preço da mercadoria, conforme determina alínea “b” do subitem 8.5 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02:

8.5	A redução de base de cálculo prevista neste item: a) não se aplica quando houver previsão de diferimento para a operação; b) somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal.
-----	--

No mesmo sentido, é a regra estampada na Cláusula 5^a do Convênio ICMS nº 100/97. Certifique-se:

Cláusula quinta: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

(...)

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;

Assim, como no caso em comento, não houve esse abatimento, não há como aplicar a referida redução da base de cálculo do imposto.

Diante do exposto, não merece qualquer reforma o trabalho fiscal.

Itens 3.2, 3.4 e 3.5 do Auto de Infração: utilização indevida do diferimento do ICMS em operações com mercadorias não abrangidas pelo Anexo II do RICMS/02

Trata-se da utilização indevida do diferimento do ICMS, em operações internas, promovidas pela Autuada, com mercadorias não abrangidas pelo Anexo II do RICMS/02 (fubá, soja, farelo de casca cítrica e farelo de polpa cítrica), nos exercícios de 2010 a 2014.

Exigência de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 exigida a partir de janeiro de 2012 (data de vigência do dispositivo).

Os documentos fiscais e a apuração do imposto devido relativos à mercadoria fubá encontram-se mencionados nos demonstrativos de fls. 183/213, 255/272, 304/332, 375/418 e 456/478. Às fls. 215/254, 273/303, 333/374, 420/455 e 479/494 foram colacionadas cópias dos DANFES, por amostragem, referente ao objeto deste item do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os documentos fiscais e a apuração do imposto devido, relativos às mercadorias farelo de casca e polpas cítricas, encontram-se mencionados nos demonstrativos de fls. 523/525, 536/539, 571/574 e 594. E, às fls. 526/535, 540/570, 575/593 e 595/598, foram colacionadas cópias dos DANFES, por amostragem, a elas referentes.

Os documentos fiscais e a apuração do imposto devido, relativos à mercadoria soja, encontram-se mencionados nos demonstrativos de fls. 600/606. Às fls. 607/621, foram colacionadas as cópias dos DANFES, por amostragem.

Consta nas notas fiscais autuadas, a seguinte informação “ICMS diferido conforme item 22 e 26 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02”.

As hipóteses/condições de diferimento previstas nos itens 22 e 26 do Anexo II do RICMS/02, são:

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.

22.1 - O diferimento alcança também a prestação de serviço de transporte relativa à remessa para armazém-geral ou depósito fechado, ou na saída destes, em retorno, dos produtos relacionados neste item.

subalíneas “a.1” a “a.3” do item 5 da Parte 1 do Anexo I.

a.1 - ração animal, assim considerada qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destina;

a.2 - concentrado, assim considerada a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada e devidamente especificada pelo fabricante, constitua uma ração animal;

a.3 - suplemento, assim considerado o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;

26 - Saída de ração balanceada, concentrado ou suplemento, aditivos e premix ou núcleo, produzidos no Estado, observado o disposto nas subalíneas "a.1" a "a.5" do item 5 da Parte 1 do Anexo I, desde que específicos para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura ou ranicultura.

26.1 - Para o efeito do disposto neste item, é condição que a mercadoria:

- a) esteja registrada nos órgãos competentes do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido;
- b) tenham rótulo ou etiqueta de identificação;
- c) tenha sido acobertada com documento fiscal no qual conste a expressão: "Mercadoria de produção mineira - ICMS diferido - Item 26 da Parte 1 do Anexo II do RICMS".

Tratando-se de produto de produção e para consumo próprios, inclusive em sistema de produção integrada, mediante contrato formalmente celebrado, fica dispensado o atendimento das condições previstas nas alíneas "a" e "b" do subitem anterior.

Efeitos de 15/12/02 a 31/05/11 - Redação original:

- a) esteja registrada nos órgãos competentes do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; e o número do registro seja indicado no documento fiscal;

Subalíneas "a.1" a "a.5" do item 5 da Parte 1 do Anexo I

(...)

a.1 - ração animal, assim considerada qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destina;

a.2 - concentrado, assim considerada a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada e devidamente especificada pelo fabricante, constitua uma ração animal;

a.3 - suplemento, assim considerado o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;

a.4 - aditivo, assim consideradas as substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo, e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais;

a.5 - premix ou núcleo, assim considerada a mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais; (Grifou-se).

Depreende-se da impugnação, as seguintes alegações:

- o doc. 06 (fls. 843/846) “Relatório Técnico de Produto Isento de Registro – RTPI” traz a classificação do produto “fubá Bioquima” como “ingrediente para alimentação animal”, ou seja, ração animal, que se vincula ao único objeto social da empresa autuada;

- no referido documento consta como “modo de usar de tal produto: fornecer em rações ou dietas, em sua forma original, ou em misturas com outros alimentos”, o que também pode ser observado na embalagem que é anexada às fls. 844;

- o fato de constar no mencionado relatório “em sua forma original”, por si só, determina a destinação da mercadoria fubá como ração animal, conforme dispõe o item 26 do Anexo II do RICMS/02;

- todos os itens comercializados pelo estabelecimento autuado são ração para alimentação animal, sendo o fubá uma ração animal ou concentrado, conforme “Relatório Técnico de Produto Isento de Registro – RTPI” e ele é todo destinado a produtor rural para misturar e transformar em composto alimentar para animais ou revenda do mesmo;

- que está correto tanto o diferimento quanto à redução da base de cálculo por ela utilizados, tendo em vista a natureza do produto e sua destinação;

- a mercadoria soja é ração animal, ou mesmo suplemento utilizado pelo adquirente, conforme subalíneas “a.1” a “a.5” da Parte 1 do Anexo I, estando as operações abrangidas pelo item 26 da Parte 1 do RICMS/02 (anexa tabela de composição de alimentos, fls. 804)

Sustenta que o produto soja destinado a produtores rurais *muitas das vezes é industrializado, sendo que tal produto poderá ser comercializado como ração pronta para o consumo ou como suplemento alimentar.*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante a essa irregularidade, vale reproduzir as análises técnicas e conclusões trazidas pela Fiscalização:

“Antes de tudo, salientamos que, ao se defender das irregularidades descritas nos itens 3.4, 3.5 e 3.6 do Auto de Infração, o raciocínio desenvolvido pela Impugnante é tão desprovido de sentido e de coerência com a legislação regente, que nos obrigou, como se pôde observar, a transcrever vários trechos, pois não seria possível sintetizar algo com essas características.

Ainda inicialmente, registre-se que, para possibilitar uma argumentação clara e consistente, diante da defesa apresentada pela Impugnante, indispensável se fez uma análise um tanto quanto abrangente acerca da alimentação animal, lançando-se mão de, e aqui registrado, trechos de produções especializadas.

Assim, é que começamos expondo apontamentos do item 5 - Os Alimentos do documento “Engorda de Bovinos em Confinamento - Aspectos Gerais” -):

“Diets para bovinos em confinamento incluem alimentos volumosos, concentrados e suplementos. São alimentos volumosos aqueles que possuem teor de fibra bruta superior a 18% na matéria seca, como é o caso dos capins verdes, silagens, feno, palhadas, etc. Alimentos concentrados são aqueles com menos de 18% de fibra bruta na matéria seca e podem ser classificados como proteicos (quando têm mais de 20% de proteína na matéria seca), como é o caso das tortas de algodão, de soja, etc., ou energéticos (com menos de 20% de proteína na matéria seca) como é o milho, trigo, farelo de arroz etc. (...)

***Ração** é a quantidade total de alimento que um animal ingere em 24 horas, e ração balanceada é aquela que contém nutrientes em quantidade e proporções adequadas para atender às exigências orgânicas dos animais. Usualmente, as rações são compostas por alimentos volumosos e concentrados.*

O balanceamento das rações determinará a relação volumoso: concentrado necessária para cada tipo de animal e taxa de ganho em peso. (...)

***Minerais e vitaminas são acrescentados** às rações, em proporções suficientes para atender às exigências orgânicas dos bovinos. Rações podem ainda incluir aditivos como tamponantes, ionóforos, palatabilizantes, etc. (...)*

***A composição básica de alguns alimentos mais comumente usados na engorda confinada, pode ser vista na** . (...)*

TABELA 2- Teor de matéria seca (MS) energia metabolizável (EM) proteína bruta (PB) e degradabilidade da proteína no rúmen (%) de alguns alimentos.

	Com base em 100% de MS			
	Teor médio de matéria seca (% MS)	Energia metabolizável ¹ MJ de EM/kg MS	Teor Proteína Bruta (%PB) ¹	Degradabilidade da PB no rúmen (%) ²
Silagem de milho	27	9.9	8.0	57.9

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

<i>Cana-de-açúcar</i>	23	9.1	4.3	41.0
Farelo de soja	89	12.3	50.5	66.6
<i>Farelo de algodão</i>	91	11.5	45.7	49.0
Soja crua	90	14.3	42.0	79.3
<i>Farelo de arroz integral</i>	91	9.9	14.8	75.6
<i>Farelo de arroz desengordurado</i>	91	9.0	15.4	61.7
<i>Farelo de trigo</i>	90	12.2	17.0	74.5
Fubá de milho	88	13.6	10.5	43.4
<i>Milho desintegrado com palha e sabugo (MDPS)</i>	8.9	11.6	8.7	40.4
<i>Farinha de carne e ossos</i>	94	9.9	53.4	37.8
<i>Farinha de peixe</i>	92	11.0	66.6	26.3
<i>Cama de galinheiro</i>	79	8.2	20.25	64.7

¹ Baseado em Campos (1995).

² Fonte: [?].

(...)” (destacou-se).

Alguns outros conceitos básicos acerca de nutrição também são úteis à nossa apreciação. Portanto, são trazidos a seguir, alguns extraídos do documento *Manual prático para formulação de ração para vacas leiteiras - ISSN 0103-9865; Porto Velho: Embrapa Rondônia, 2011 (disponível em [?]): (...)*

Alimento

Substância que, quando consumida por um indivíduo é capaz de contribuir para assegurar o ciclo regular de sua vida e a sobrevivência da espécie à qual pertence, pois é aproveitado e fornece nutrientes para a manutenção e desenvolvimento dos tecidos que compõem o corpo dos animais. (...)

Ração

É a quantidade total de alimento que um animal recebe em um período de 24 horas. Para fins de registro de produto, de acordo com a Instrução Normativa 13, 2004 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA (BRASIL, 2004), (...) ração é a **mistura composta por ingredientes e aditivos**, destinada à alimentação de animais de produção, que constitua um produto de pronto fornecimento e capaz de atender às exigências nutricionais dos animais a que se destine.” (Grifou-se).

Abre-se, aqui, um parêntese, para registrar a definição de ração fixada na alínea a.1 do item 5 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02:

a.1) ração animal, assim considerada qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destina;

E, retomando as definições esposadas no Manual prático acima referenciado:

Ração concentrada ou mistura concentrada ou concentrado

É uma mistura de alimentos na forma farelada, homogênea, com o teor de umidade inferior a 13%. Sua composição deve conter de 18% a 20% de proteína bruta (PB) e aproximadamente 70% de nutrientes digestíveis totais (NDT).

Dieta completa

Mistura de volumosos (silagem, feno, capim verde picado) com concentrados (energéticos e proteicos), minerais e vitaminas. (...)

Ração balanceada

(...) A ração balanceada deve conter todos os nutrientes exigidos pelo animal para satisfazer um determinado requerimento fisiológico e suprir as necessidades nutricionais tanto do ponto de vista quantitativo como qualitativo. Normalmente, a ração balanceada é preparada para um grupo de animais com necessidades semelhantes.

Principais nutrientes

Os nutrientes presentes nos alimentos podem ser divididos em macronutrientes (proteínas, carboidratos e lipídeos) e micronutrientes (vitaminas e minerais) (...).

Proteínas

Estão presentes em todas as células e são formadas por aminoácidos interligados por ligações peptídicas. (...)

Os aminoácidos que não são sintetizados pelo organismo do animal, mas que são necessários para seu funcionamento e, por essa razão, devem estar contidos na dieta são denominados de essenciais. Podem ser citados como exemplos: histidina, isoleucina, leucina, lisina, metionina, fenilalanina, treonina, triptofano, valina. (...)

Vitaminas

São essenciais a diversas reações metabólicas do organismo. Encontram-se em pequenas quantidades em alimentos naturais. (...)

Minerais

Os microminerais são utilizados pelo organismo animal em menores quantidades e estão relacionados ao crescimento dos tecidos, funções reprodutivas, sinergia no aproveitamento de outros nutrientes, etc. Os macrominerais são aqueles mais requeridos pelos animais. (...)

Classificação dos alimentos

Aditivo

Existe a definição de aditivo para produtos destinados à alimentação animal como substância, micro-organismo ou produto formulado, adicionado

intencionalmente aos produtos, que não é utilizada normalmente como ingrediente, tenha ou não valor nutritivo e que melhore as características dos produtos destinados à alimentação animal ou dos produtos animais, melhore o desempenho dos animais saudáveis e atenda às necessidades nutricionais ou tenha efeito anticoccidiano. (...)

Suplemento

É a mistura composta por ingredientes ou aditivos, podendo conter veículo ou excipiente, que deve ser fornecida diretamente aos animais para melhorar o balanço nutricional; quando se tratar de suplementos minerais destinados à alimentação de ruminantes, estes também poderão ser indicados para diluição. Exemplos: minerais, vitaminas, aminoácidos (...)

Novamente, oportuna a abertura de parêntese, para ressaltar o papel da soja (no caso da citação abaixo, farelo) e do fubá como veículo, um excipiente para outras substâncias ():

“Pergunta: O que é premix de uma ração?

Resposta: Todos os suínos necessitam, além de outros nutrientes, de minerais e vitaminas para o desempenho de suas funções de produção, como ganho de peso e produção de leite. Cálcio, fósforo e sódio são considerados macrominerais por serem requeridos pelos suínos em quantidades maiores do que outros minerais. Os microminerais, requeridos em pequenas quantidades, são: cobre, ferro, manganês, zinco, iodo, selênio e cobalto, este último fornecido pela suplementação de vitamina B12. Além dos microminerais, existem outros microingredientes na ração, como as vitaminas e os aditivos, por exemplo, promotores de crescimento. Premix é a pré-mistura de um ou mais microingredientes com um veículo (caulin, farelo de soja, fubá), com o objetivo de aumentar seu volume e facilitar sua dispersão homogênea na mistura dos componentes da ração. Podem-se ter, assim, um premix de selênio, apenas, um premix mineral com todos os microminerais, um premix vitamínico com todas as vitaminas ou um premix mineral-vitamínico com todos os microminerais e vitaminas.

Fonte: Embrapa CNPSA”. (Grifou-se).

Observe-se, também, a definição contida na alínea a.5 do item 5 da Parte I do Anexo I do RICMS/02:

a.5) premix ou núcleo, assim considerada a mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos **com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais;**

(Grifou-se).

Logo, considerando a definição de suplemento colada anteriormente, bem como os outros esclarecimentos que a seguiram, inclusive os termos do dispositivo acima, do RICMS/02, é possível perceber, com clareza, que fubá (milho integral

moído) e soja (ou seu farelo ou farinha) não constituem um ingrediente a que se refere a letra a.3 do item 5 da Parte I do Anexo I do RICMS/02, a seguir transcrito:

a.3) **suplemento**, assim considerado o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;

(Grifou-se).

Retomando os termos do documento *“Manual prático para formulação de ração para vacas leiteiras - ISSN 0103-9865; Porto Velho: Embrapa Rondônia, 2011”*, destaque-se mais o seguinte trecho:

“Considerando os principais alimentos que compõem a dieta de ruminantes, os mesmos podem ser classificados em:

1) **Concentrados**: em termos nutricionais, os alimentos concentrados podem ser definidos como um alimento com nível de fibra inferior a 18% na matéria seca. E os concentrados podem ser classificados como:

- **Proteico**: com 20% ou mais de proteína bruta (PB) na matéria seca.

Exemplos: farelo de soja e torta desengordurada de castanha-do-brasil.

- **Energético**: com menos de 20% de proteína bruta (PB) na matéria seca.

Exemplos: farelo de arroz e milho

2) **Volumosos**: alimentos com nível de fibra igual ou superior a 18%. São alimentos fibrosos utilizados basicamente na alimentação de ruminantes, pois são fundamentais para o perfeito funcionamento do aparelho digestivo, e normalmente fornecem nutrientes de forma mais econômica que os concentrados.” (Grifou-se).

Contudo, importa salientar que há a definição de concentrado, acima estabelecida, *“em termos nutricionais”*; outra definição para a mesma expressão (concentrado) ao se utilizá-la (como o foi, nesse mesmo texto, mais acima) para a definição de **ração concentrada ou mistura concentrada ou concentrado**; e, ainda, a definição registrada na alínea a.2 do item 5 da Parte I do Anexo I do RICMS/MG: *“concentrado, assim considerada a **mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada e devidamente especificada pelo fabricante, constitua uma ração animal**”*.

Ainda sobre o tema, colam-se trechos do documento *Saber balancear a ração é muito importante para o sucesso do empreendimento*, publicado em 09/02/2011, disponível em :

*“Alimentos **volumosos** são aqueles que contêm alto teor de fibra bruta, mais que 18%, e baixo valor energético. Nesse grupo, incluem-se as , as forrageiras para corte, fenos, silagens, restos culturais, resíduos de agroindústrias, cascas, sabugos e outros. (...)*

O professor Gilmar Ferreira Prado, no curso , desenvolvido pelo , enfatiza que *“as pastagens constituem a principal fonte de alimentos para*

ruminantes, principalmente no clima tropical, que é altamente favorável ao desenvolvimento das forrageiras”.

Os alimentos concentrados energéticos apresentam menos de 20% de proteína bruta. São representados, principalmente, pelos grãos de cereais e seus subprodutos, raízes e tubérculos, e as gorduras e óleos de origem vegetal ou animal.

Os concentrados proteicos apresentam mais de 20% de proteína bruta em sua composição e podem ser de origem vegetal, como as oleaginosas; de origem animal, excluídos os ossos e gorduras; subprodutos; excrementos de aves; “cama” de animais; entre outros.

“Dentre os alimentos que podem ser utilizados como concentrados, existem dois em especial: o milho, que serve como referencial para os concentrados energéticos, e a soja, utilizada como referência a concentrados proteicos”, afirma o professor Prado, especialista em nutrição animal.”

Sobre o milho, acrescenta-se, ainda a seguinte informação, extraída do documento intitulado “Utilização do milho pré-gelatinizado na alimentação de leitões (sete a 45 dias) e pintos de corte (um a 21 dias)”, desenvolvido em nível de mestrado na UFG/CIÊNCIA ANIMAL (disponível em [http://www.cnpq.br/ufg/ciencia-animal](#)):

“O milho é a principal fonte de energia na alimentação das aves e suínos; contribui com boa parte da proteína dietética; sendo responsável por aproximadamente 22 a 35% da proteína bruta total; é uma importante fonte de aminoácidos. Participa em quase 80% da composição das dietas. Sua maior limitação como fonte de nutrientes é o baixo teor dos aminoácidos limitantes como a lisina e triptofano.”

No conteúdo trazido abaixo, sob o rótulo de “Misturas Múltiplas”, publicado na internet, no sítio da Embrapa (disponível em [http://www.embrapa.br](#)), vê-se, perfeitamente, como o milho moído e a soja farelada são importantes componentes da ração.

Cumpra chamar a atenção, contudo, para o fato de que o termo suplementação e suplemento mencionados no texto se referem exatamente a ração, que é introduzida, como um acréscimo, na alimentação natural de rebanho que se alimentava, até então, exclusivamente de pastagem.

“MISTURAS MÚLTIPLAS

Misturas múltiplas são suplementos balanceados para atender a uma determinada demanda de ganho de peso vivo durante todo o ano. Portanto, atendem múltiplas deficiências nutricionais do animal em pastejo, isto é, proteína, energia e minerais. (...)

RAÇÃO PARA "CREEP-FEEDING"

No Brasil Central, o nascimento de bezerros ocorre normalmente entre agosto e outubro, provenientes de uma estação de monta de novembro a janeiro. A desmama acontece entre fevereiro e abril (6 - 7 meses). Dentro desta fase inicial da cria, é possível se efetuar a primeira suplementação do bezerro, denominada de

“creep-feeding” ou cocho privado. Consiste no fornecimento de uma ração para os bezerros na fase de aleitamento, iniciando já a partir dos 30 dias de idade.

RAÇÃO PARA "CREEP-FEEDING"

Ingredientes	%
Grão de milho (sorgo, aveia) triturado	70
Farelo de soja	27
Mistura mineral	3

Composição: PB = 20%; NDT = 82%.

(...)

MISTURA MÚLTIPLA PARA 1ª SECA (RECRIA)

Após a desmama, os bezerros permanecerão em regime de pasto exclusivo até junho, quando então iniciam um novo período de suplementação. Para esse período, que se estenderá até o final da seca (outubro), sugere-se outra mistura múltipla com a seguinte composição:

MISTURA MÚLTIPLA PARA 1ª SECA (RECRIA)

Ingredientes	%
Grão de milho moído	60
Farelo de soja	31
Uréia + Sulfato de amônio	4,0
Mistura mineral	2,7
Calcário calcítico	2,3

Composição: PB = 31% NDT = 76%

Oferecer essa ração diariamente em cochos, (...).

MISTURA MÚLTIPLA PARA ÉPOCA DE CHUVA

Ao final desse período (outubro) os animais deveriam alcançar os 260 kg de peso vivo (ganho diário de 400 g/an.). Retornariam então a um sistema de pastejo exclusivo, por um período de 7 meses (novembro – maio), quando deveriam alcançar os 376 kg de peso vivo aos 20 meses de idade (ganho médio diário de 550 g/an.).

Se o sistema exigir durante esse período ganhos acima deste valor, isso só será possível através do uso de uma terceira mistura múltipla, apropriada para a época das chuvas:

MISTURA MÚLTIPLA PARA ÉPOCA DE CHUVA

Ingredientes	%
--------------	---

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Grão de milho moído	75,7
Farelo de algodão	15,1
Uréia + Sulfato de amônio	3,2
Mistura mineral	3,2
Calcário calcítico	2,8

Composição: PB = 22% NDT = 74%

*Essa **ração** foi balanceada para atender um ganho médio de 700 g/an./dia, se fornecida na base de 2,0 kg/na./dia (base MS). (...).*

MISTURA MÚLTIPLA PARA 2ª SECA (ENGORDA)

Ingredientes	%
Grão de milho moído	80,0
Farelo de soja	15,0
Uréia + Sulfato de amônio	2,5
Carbonato de Cálcio	1,5
Mistura Mineral	1,0

Composição: PB = 22% NDT = 80%

*Oferecer **essa ração** na base de 0,8% a 1% de peso vivo, de preferência duas vezes ao dia. Cochos com espaço de 60 cm lineares/animal. O custo por quilograma deste suplemento é de R\$ 0,19.*

*Esse sistema de alimentação deveria permitir ao animal alcançar um ganho aproximado de 500 g/an./dia, **desde que haja pasto em disponibilidade.**" (Grifou-se).*

*Visto mais isso, percebe-se o equívoco da Impugnante ao pretender classificar a soja por ele vendida como suplemento abrangido pela definição da alínea a.3 do item 5 da Parte I do Anexo I do RICMS/02: "produtor rural", (destinatário das vendas da Autuada), "em muitas vezes industrializa o produto e poderá assim comercializá-lo como ração pronta para consumo, outras em sua maioria diretamente como **suplemento alimentar.**" (fls. 804).*

*Finalmente, traga-se à baila o produto **polpa cítrica (farelo de casca cítrica, farelo de polpa cítrica,** conforme indicado nos documentos fiscais emitidos pela Impugnante e na irregularidade do item 3.4 do Auto de Infração). Veja-se que:*

*"A **polpa cítrica (PC)** é um subproduto da indústria da laranja caracterizada por seu **elevado valor energético**, 13% inferior ao do milho, segundo NRC, 1996 e por possuir peculiaridades de fermentação que a coloca como produto intermediário entre volumoso e concentrado (FEGEROS et al., 1995). Além da vantagem econômica, a época de produção é favorável. **Como a safra da laranja é iniciada em maio e concluída em janeiro, esse período coincide com a entressafra de***

grãos como o milho e com a época de escassez de forragem (CARVALHO, 1995).” (Grifou-se). (Disponível em:).

E, ainda:

*“A **polpa cítrica** e a casca de soja são dois alimentos ricos em pectinas, tradicionalmente utilizados na alimentação de vacas de leite. A inclusão de alimentos ricos em pectina na dieta de vacas leiteiras **permite a substituição de partes dos alimentos ricos em amido (como milho e o sorgo)**, proporcionando benefícios à nutrição dos ruminantes.” (Grifou-se). (Disponível em: <http://www.universidadedoleite.com.br/artigo-polpa-citrica-e-a-casca-de-soja-na-formulacao-de-dietas-para-vacas-de-leite>).*

Após toda a extensa explanação supra, é possível perceber, que: nem o fubá, nem a soja, nem a polpa cítrica são, como pretende a Impugnante (fls. 797, 801, 803, 811, e outras), **ração, concentrado ou suplemento**, especialmente para fins tributários, nos termos da legislação de regência (qual seja, as alíneas a.1, a.2 e a.3 do item 5 da Parte 1 do Anexo I, conforme o item 26 da Parte 1 do Anexo II e a alínea b do item 8 da Parte 1 do Anexo IV, ambos do RICMS/02, mandam observar).

Tais produtos são, na verdade, insumos para a produção de ração e de concentrado. E não ração ou concentrado, propriamente. Cabendo ressaltar que não se enquadram, por todo o exposto, no termo ingrediente presente na definição de suplemento constante na alínea a.3 do item 5 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. **A propósito, reporte-se às fls. 09 da presente Manifestação Fiscal.** E cabendo ressaltar, também, que se tratam de insumos que não se encontram entre os listados na parte 3 do Anexo II, ou abrangidos pelo item 22 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.

Quanto ao fato de o produto soja estar presente no item 47 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, atente-se para a letra do dispositivo:

47	Saída de soja, milho ou sorgo produzidos no Estado e destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto, para industrialização ou comercialização.
----	---

As vendas desse produto (soja) promovidas pelo sujeito passivo, além de se destinarem a alimentação animal, tem como destinatários produtores rurais, fato que **legítima o entendimento de que se destinam a consumo, e não à industrialização ou à comercialização**, não obstante a alegação da Impugnante de que o destinatário “muitas vezes industrializa o produto e poderá assim comercializá-lo como ração pronta para consumo, outras em sua maioria diretamente como suplemento alimentar.” (fls. 804).

Ademais, oportuno é estampar a listagem contida na Parte 3 do Anexo II do RICMS/02, que é citada no item 22 da Parte 1 do mesmo Anexo:

PARTE 3

PRODUTOS DESTINADOS A ALIMENTAÇÃO ANIMAL

(a que se refere o item 22 da Parte 1 deste Anexo)

(...)

ITEM	DESCRIÇÃO/MERCADORIA
18	<u>Farelo de soja</u>
28	<u>Grão de soja extrusada</u>

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

31	Milho e milheto
33	Sorgo
36	Torta de soja
40	Soja <u>desativada</u>

(Grifou-se).

Lembre-se de que, pela natureza dos institutos envolvidos, diferimento do imposto e redução de base de cálculo, não há espaço para qualquer tipo de flexibilização na interpretação normativa.

Inócua é a alegação de que o diferimento é aplicável em operações entre contribuintes do ICMS (“Ora, não é o produtor rural contribuinte do ICMS? Sim, (...)” - fls. 799), já que, em momento algum, o trabalho fiscal questiona a qualidade de contribuinte dos destinatários das vendas que foram autuadas.

Despropositada se mostra também a alegação de que: “para o produtor rural mineiro, há hipótese em que este, se quiser, pode não se utilizar do diferimento. Pode renunciar ao mesmo, nos termos do artigo 10 do Regulamento do ICMS” (fls. 799), a uma porque o trabalho fiscal está autuando um contribuinte que não é produtor rural, e, a duas, pelo fato de o dispositivo mencionado encontra-se revogado desde 25/03/2009, pelo art. 5º, I, do Dec. 45.068 de 24/03/2009, de modo que, inclusive, nos furtaremos de aprofundar análise a respeito”.

Como bem salientado pela Fiscalização, as operações com as mercadorias objeto deste item do lançamento (fubá, soja, farelo de casca cítrica e farelo de polpa cítrica) não se enquadram nas hipóteses do diferimento previstas nos itens 22 e 26 do Anexo II do RICMS/02.

Destaca-se que as mercadorias autuadas não se encontram relacionadas na Parte 3 do Anexo II do RICMS/02 e não são resíduos industriais, portanto é inaplicável o diferimento previsto no item 22 da Parte 1 do Anexo II do referido regulamento nas operações autuadas.

Cumpra esclarecer que a mercadoria autuada “soja” não se confunde com a “soja extrusada”, que é a proveniente do processo de extrusão, onde o incremento de temperatura e pressão é responsável pela desativação de toxinas contidas no grão sem que haja perda nutricional, e nem com a “soja desativada” que assim se define conforme excerto abaixo reproduzido:

A soja, um dos principais insumos utilizados na alimentação de frangos de corte, tem estimulado estudos em busca de soluções para seu melhor aproveitamento nutricional dentro dos segmentos de alimentação animal, em especial no setor avícola. Estima-se que o farelo soja proveniente de grãos in natura tenha menos de 2% do óleo contido no grão, uma porcentagem considerada baixa diante dos 20% de óleo que o grão inteiro contém. **Uma forma de otimizar o aproveitamento energético e de nutrientes do grão é a utilização do processo de desativação da soja. Nessa técnica é feito um pré-**

cozimento a vácuo dos grãos, que permite que sejam desativadas na soja substâncias pouco interessantes para a alimentação do frango a nível nutricional. Além disso, essa tecnologia mantém e potencializa o teor energético do grão. O resultado desse processo, a chamada soja integral, mantém as boas características nutricionais e se encaixa melhor na alimentação das aves de corte.

□ (Grifou-se).

Já o diferimento do imposto previsto no item 26 do Anexo II do RICMS/02 abrange as saídas de **rações balanceadas, concentrado ou suplemento, aditivos e premix**, desde que específicos para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura ou ranicultura, os quais se encontram conceituados nas subalíneas “a.1” a “a.5” do item 5 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, nos seguintes termos:

(...)

a.1 - **ração animal**, assim considerada **qualquer mistura de ingredientes** capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destina;

a.2 - **concentrado**, assim considerada a **mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos** em proporção adequada e devidamente especificada pelo fabricante, constitua uma ração animal;

a.3 - **suplemento**, assim considerado o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;

a.4 - **aditivo**, assim consideradas as substâncias e misturas de substâncias ou microorganismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo, e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais;

a.5 - **premix** ou núcleo, assim considerada a mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes que não se destinam à alimentação direta dos animais; (grifos acrescidos).

Diferentemente do entendimento da Impugnante, as mercadorias autuadas não se caracterizam como ração ou suplemento, conforme descrição legal para fins de aplicação do diferimento/redução de base e cálculo do imposto.

Constata-se, reiterando, da simples leitura dos conceitos retromencionados, que as mercadorias autuadas (fubá, soja, farelo de casca cítrica e farelo de polpa cítrica) não se caracterizam como **ração animal, concentrado e premix**, nos termos da legislação em epígrafe, por não se constituírem em uma mistura de ingredientes.

Já o **suplemento**, nos termos da legislação em comento, é o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado. Exemplos: minerais, vitaminas e aminoácidos. Porém, as mercadorias autuadas não têm essas características.

Vale destacar que a soja e o fubá são considerados apenas como excipientes para outras substâncias, e não propriamente o suplemento, conforme destacado pela Fiscalização. Examine-se:

Suplemento

É a mistura composta por ingredientes ou aditivos, podendo **conter veículo ou excipiente**, que deve ser fornecida diretamente aos animais para melhorar o balanço nutricional; quando se tratar de suplementos minerais destinados à alimentação de ruminantes, estes também poderão ser indicados para diluição.

Exemplos: minerais, vitaminas, aminoácidos

(...)"

Novamente, oportuna a abertura de parêntese, para ressaltar o papel da soja (no caso da citação abaixo, farelo) e do fubá como veículo, um excipiente para outras substâncias (disponível em □):

(..)

Acresça-se, ainda, que a legislação mineira considera como **aditivo** as substâncias e misturas de substâncias ou micro-organismos adicionados intencionalmente aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo, e **que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais**, como os antibióticos, corantes, conservadores, antioxidantes e outros (conforme art. 4º, inciso VII do Decreto nº 76.986 de 06/01/76). Contudo, as mercadorias autuadas também não se enquadram nesse conceito.

Também não se aplica às saídas de sojas promovidas pela Autuada o diferimento do imposto previsto no item 47 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, abaixo mencionado:

47 Saída de **soja, milho ou sorgo** produzidos no Estado e destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto, **para industrialização ou comercialização.**

Porque, como bem ressalta a Fiscalização, as operações com soja promovidas pela Autuada têm como destinatários produtores rurais, e não havendo comprovação de que tais destinatários a industrializam ou a comercializam, pois apenas consta dos autos a alegação defensiva de **suposta** comercialização/industrialização por parte deles, não há como aplicar o diferimento, em comento.

Dessa forma, corretas as exigências do ICMS não recolhido, assim como a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

Foi exigida também, corretamente, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às operações autuadas ocorridas a partir de janeiro de 2012 (data de vigência do dispositivo):

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

(...)

XXXVII - **por deixar de consignar**, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, **a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria** ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...) (Grifos acrescentados).

Itens 3.3 e 3.6 do Auto de Infração: utilização indevida de redução de base de cálculo (mercadoria não albergada pela benesse e falta de cumprimento de condição para fruição da redução da base de cálculo)

Esses itens do lançamento tratam da utilização indevida de redução de base de cálculo, em operações internas, tendo em vista que a mercadoria (fubá) não se encontra relacionada no Anexo IV do RICMS/02 e também pelo descumprimento de condição necessária à fruição do referido benefício, prevista na letra “b” do item 8.5 do Anexo IV do RICMS/02, e na Cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97, nos exercícios de 2012 a 2014.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea “c” da citada lei.

Os documentos fiscais objeto deste item do lançamento e a apuração do imposto devido, relativos à mercadoria fubá, encontram-se mencionados nos demonstrativos de fls. 496/497 e 509/511.E, às fls. 498/508 e 512/521, foram colacionadas cópias dos DANFEs, por amostragem.

Os documentos fiscais objeto deste item do lançamento e a apuração do imposto devido, relativos à falta de cumprimento de condição para fruição da redução da base de cálculo, encontram-se mencionados nos demonstrativos de fls. 629/633, 677/692 e 739/761. Às fls. 634/660, 693/714 e 762/778, foram colacionadas cópias dos DANFEs, por amostragem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta nas notas fiscais autuadas, a seguinte informação “ICMS com base de cálculo reduzida em 60% conf. item 8 do Anexo IV do RICMS/MG”. Prevê tal dispositivo legal:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
8	<p>Saída, em operação interna ou interestadual, dos seguintes produtos: (...) b) ração animal, concentrados suplementos, aditivos e premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, observado o disposto nas subalíneas “a.1” a “a.5” do item 5 da Parte 1 do Anexo I, desde que os produtos:</p>	60	0,072	0,048	0,028	30/04/2008

No tocante à irregularidade de utilização indevida de redução de base de cálculo, em operações internas, tendo em vista que a mercadoria autuada (fubá) não se encontra relacionada no Anexo IV do RICMS/02, reporta-se à análise efetuada no item anterior, uma vez que tal produto não se caracteriza como ração animal, concentrados suplementos, aditivos e premix, nos termos da legislação tributária, não se aplicando às operações autuadas a redução da base de cálculo acima mencionada.

Em relação à irregularidade de descumprimento de condição para fruição da redução da base de cálculo do imposto, convém destacar que a saída de mercadoria com redução da base de cálculo é uma operação em que uma parte é tributada normalmente e a outra parte não, resultando em uma isenção parcial do imposto, conforme já se posicionou o Supremo Tribunal Federal no RE 174478/SP.

Destaca-se que o objetivo da redução da base de cálculo é diminuir a carga tributária incidente sobre o produto nas condições estabelecidas no RICMS/02, sendo, portanto, um benefício fiscal em relação à operação especificada.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, no art. 111, determina que a legislação tributária que disponha sobre isenção deve ser interpretada literalmente.

Nesse contexto, para usufruir da redução da base de cálculo nas operações autuadas, a Autuada deveria ter observado as condições estipuladas na legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, no caso, a dedução no preço da mercadoria do valor equivalente ao imposto dispensado na operação, conforme dispõe o subitem 8.5 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, *in verbis*:

8.5 - A redução de base de cálculo prevista neste item:

(...)

b - somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo "informações Complementares" da respectiva nota fiscal. (Grifou-se).

Compulsando os documentos fiscais autuados, verifica-se que a Impugnante deixou de observar o disposto no supracitado item 8.5.

A referida irregularidade encontra-se, portanto, caracterizada.

Dessa forma, correta a exigência do ICMS não recolhido, assim como a aplicação da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi exigida também, corretamente, a Multa Isolada prevista no art. 55, incisos VII, alínea "c" da citada lei (operações autuadas ocorridas nos exercícios de 2012 a 2014), *in verbis*:

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifos acrescidos).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Lucas Rezende Moss e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luciana Goulart Ferreira (Revisora) e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

CC/MIG
CL