

Acórdão: 24.644/24/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003295945-31  
Impugnação: 40.010156899-81  
Impugnante: Ambev S.A.  
IE: 002196371.06-49  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - UTILIZAÇÃO INDEVIDA - SUBPRODUTO.** Constatado o uso indevido do diferimento do ICMS nas operações de saída de “Bagaço de Malte”, “Levedura Seca Granel”, “Levedura Úmida” e “Pó e Palha de Malte”, em face da classificação errônea das mercadorias como resíduo, contrariando a definição contida no art. 219, inciso I e art. 220 do Anexo IX, do RICMS/02. **Infração caracterizada. A Autuada reconhece parte do crédito, efetuando o pagamento correspondente. Corretas as exigências remanescentes do ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saídas das mercadorias “Bagaço de Malte”, “Levedura Seca Granel”, “Levedura Úmida” e “Pó e Palha de Malte” ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que tais mercadorias se classificam como subprodutos e, como tal, não estão incluídas no rol de produtos previstos no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, no período de 01/01/19 a 30/06/23.

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

Instruem os autos, dentre outros documentos, as planilhas Excel denominadas “Ambev 0649 – Diferimento indevido” e “Ambev 0649 – Crédito Tributário”.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

**Do Reconhecimento Parcial do Crédito Tributário**

A Impugnante reconhece parte do crédito tributário, conforme Termo de Reconhecimento Parcial de Débito (págs. 531), Recibo de Pagamento Parcial de PTA

(pag. 530) e planilha *Excel* “Planilha NF-e reconh. parcial débito” (Anexo 5 do Grupo Impugnação – Outros).

Em face disso, foi emitido novo Demonstrativo do Crédito Tributário (págs. 533/536), contemplando a exclusão dos valores recolhidos pela Impugnante.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização se manifesta nos presentes autos, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 547/570, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida, e no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de suposto vício de motivação, por entender que o Fisco, ao descaracterizar o diferimento do ICMS nas operações autuadas, teria adotado conceito de “subproduto”, sem contudo, indicar os fundamentos legais que o sustentam.

Afirma que “o principal argumento fiscal para a descaracterização do diferimento do ICMS nas operações autuadas não possui fundamento legal – definição do bagaço de malte, levedura seca, levedura úmida, pó de malte e palha de malte como subprodutos e não como resíduos”.

Aduz a Impugnante que o Auto de Infração também incorre em vício de motivação em razão de sua generalidade e insuficiência em demonstrar o enquadramento dos itens autuados ao ilegal conceito de subprodutos empregado pelo Fisco, não havendo no relatório do Auto de Infração, tampouco no Relatório Complementar, indício dos motivos que teriam dado azo a essa incorreta conclusão.

Segue dizendo que o Fisco mineiro não teceu qualquer consideração, ainda que breve, a respeito do processo produtivo da Empresa, da forma como foram originados os itens classificados como subprodutos ou qual seria a sua finalidade.

Em razão disso, entende que a autuação não foi devidamente fundamentada, sendo imprescindível a exposição dos fundamentos que motivaram o ato administrativo para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal Complementar, a Autuada deixou de recolher ICMS “em decorrência da descaracterização do diferimento do imposto, nas operações de saídas de “Bagaço de Malte”, “Levedura Seca Granel”, “Levedura Úmida” e de “Pó e Palha de Malte” (...) uma vez que tais mercadorias se classificam como subprodutos e, como tal, não estão incluídas no rol de produtos previstos no item 21, da Parte I, do Anexo II, do RICMS/02”.

Tal afirmativa encontra-se devidamente fundamentada no mesmo Relatório:

*“Considera-se resíduo, 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 art. 219, inciso I da Parte I c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/2002.*

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

*Por outro lado, no que se refere ao conceito de subproduto, entende-se como tal o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto.*

*Trata-se, portanto, de espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade, consoante entendimento reiterado da SUTRI/SEF (v.g., no âmbito das Consultas de Contribuinte nº 094/93, 142/2002, 160/2003, 270/2009, 127/2011)”.*

Verifica-se que o Relatório Fiscal Complementar, anexo aos autos, demonstra claramente a imputação fiscal, encontrando-se devidamente fundamentado.

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

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

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

No tocante ao argumento de que o Fisco não teria empreendido qualquer tentativa de demonstrar que o ICMS diferido não teria sido posteriormente recolhido, tendo se amparado em mera presunção de que, após o diferimento em questão, não houve o recolhimento do tributo, este se confunde com o mérito e, assim será analisado.

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

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

Para tanto formula os quesitos de págs. 327. São eles: *Quesito 1) Qual foi a destinação dada pela Ullman Negócios Sustentáveis Ltda. às mercadorias adquiridas da Ambev no período fiscalizado? Quesito 2) Em relação às operações autuadas, houve recolhimento de ICMS nas etapas posteriores?*

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão, bem como as respostas aos quesitos propostos pela Defesa não tem o condão de alterar o feito fiscal, conforme será demonstrado quando se tratar do mérito.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre saídas das mercadorias “Bagaço de Malte”, “Levedura Seca Granel”, “Levedura Úmida” e “Pó e Palha de Malte” ao abrigo indevido do diferimento, uma vez que tais mercadorias se classificam como subprodutos e, como tal, não estão incluídas no rol de produtos previstos no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, no período de 01/01/19 a 30/06/23.

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

Registra-se que a Autuada reconheceu parte do crédito tributário, realizando o recolhimento do valor correspondente, os quais foram excluídos pelo Fisco, conforme novo Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 533/536 dos autos.

Conforme relatado pelo Fisco, a Autuada, para amparar as saídas com diferimento, nas operações internas, se utilizou do disposto no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, considerando as mercadorias como “resíduo industrial”, o que estaria em desacordo com o disposto no art. 219, inciso I c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02.

Aduz o Fisco que *“considera-se resíduo, como sendo o produto que não mais se presta ao uso na finalidade para a qual foi produzido, sendo irrelevante o fato de ele conservar ou não a natureza original, conforme disposto no art. 219, inciso I da Parte 1 c/c art. 220 do Anexo IX do RICMS/02”*. E que, conforme definição regulamentar pressupõe-se que o resíduo (como de resto a sucata, a apara e o fragmento) qualifica-se como “mercadoria ou parcela desta” que, todavia, se mostra imprestável para a finalidade para a qual se destinava originalmente.

Assevera que, por outro lado, no que se refere ao conceito de subproduto, entende-se como tal o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto. Trata-se, portanto, de espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade, consoante entendimento reiterado em diversas Consultas de Contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF).

Afirma o Fisco que, conforme descrito nas respostas dadas às referidas consultas, os produtos nelas relacionados, não são considerados como simples resíduos, ou seja, não são apenas restos do processo, mas subprodutos, inclusive com valor comercial.

Desta forma, entende que as operações com “Bagaço de Malte”, “Levedura Seca Granel”, “Levedura Úmida” e de “Pó e Palha de Malte” não estão alcançadas pelo diferimento, mas são tributadas normalmente pelo ICMS.

Em face disso, o Fisco elaborou a planilha *Excel*, Anexo 2 denominada AMBEV 0649 – DIFERIMENTO INDEVIDO, tomando-se como base as informações extraídas das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no período, para exigência do ICMS, utilizando-se a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Discorda a Impugnante da desclassificação realizada pelo Fisco.

Afirma que, em virtude da regular consecução de seu processo produtivo, obtém, como resíduos, o bagaço de malte, a levedura seca, a levedura úmida e o pó/palha de malte, os quais possuem valor nutricional e, por isso, são destinados à alimentação animal mediante a venda para fabricantes de ração e congêneres animal, dos quais destaca-se, no que interessa ao caso em discussão: I) a Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda (CNPJ nº 07.172.600/0004-29); (II) a Neovia Nutrição e Saúde Animal Ltda. (CNPJ nº 18.631.739/0001-67) e (III) a JH Nutrição Animal Ltda. (“JH Nutrição” - CNPJ nº 46.892.627/0003-67), sendo uma das atividades principais das duas últimas a fabricação de alimentos para animais (doc. 05).

Sustenta que nas operações de destinação do bagaço de malte, da levedura seca/úmida e do pó/palha de malte a contribuintes que promoverão a alimentação animal, o ICMS é diferido, por força do que determina o art. 8º c/c item 21 da Parte 1 do Anexo II ambos do RICMS/02.

Aduz que a destinação dos referidos resíduos à alimentação animal é atestada por laudo técnico de cada produto (doc. 06), seguido do rótulo com o número escriturado no órgão regulador (Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA). Ademais, as operações de venda do resíduo “levedura úmida” destinadas à Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda. (CNPJ nº 07.172.600/0004-69) estariam abrigadas por diferimento também em razão de Regime Especial.

Sustenta a Impugnante que as operações autuadas estão abrigadas pelo diferimento do item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 por dizerem respeito a resíduos industriais do processo de fabricação de cerveja.

Aduz que a Fiscalização, com base nos arts. 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/02, adotou as premissas de que resíduo seria *“mercadoria ou parcela desta que, todavia, se mostra imprestável para a finalidade para a qual se destinava originalmente”*, ao passo que subproduto seria *“o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto”*, e, ainda, que somente este último teria valor comercial.

Argumenta que o conceito de resíduo industrial considerado pela Fiscalização (com base no art. 219, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02), em nada se relaciona com a situação ora em debate. Isso porque trata-se de norma interpretativa, destinada a esclarecer o conteúdo conceitual dos termos “sucata, apara, resíduo ou fragmento”, mencionados pelo art. 218, que institui o diferimento para determinadas operações como espécie de regime especial, com fundamento no art. 181 do RICMS/02.

Aduz que, entretanto, as operações praticadas pela Impugnante usufruem do diferimento previsto no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 – que possui fundamento no art. 8º da Parte Geral do RICMS/02; e não no art. 218, da Parte 1 do Anexo IX, o que afasta a possibilidade de aplicação do subseqüente art. 219, que possui papel específico no contexto do regime ali instituído.

Sustenta que *“sob pena de perpetração de grave equívoco hermenêutico, a técnica legislativa empregada e o contexto em que se situa o referido normativo devem*

*ser considerados para o exame da questão. Ou seja, o art. 219 do Anexo IX não pode ser usado para esclarecer o conteúdo de conceito diverso, embora homônimo, positivado por norma situada em outro contexto, qual seja, o do item 21 do Anexo II do RICMS/2002”. Isso porque o art. 218 do Anexo IX foi instituído para dar tratamento específico a mercadorias completamente diversas daquelas de que trata o item 21 do Anexo II.*

Destaca a Impugnante o art. 219 do Anexo IX, o qual segundo ela, informa que o uso destes termos naquele dispositivo legal (art. 218) liga-se a contextos produtivos e a materiais completamente distintos e não equiparáveis aos ora discutidos.

Confira-se os destaques da Impugnante.

*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;(…). (destacou-se).*

Conclui a Impugnante que, enquanto os arts. 218 e 219 do Anexo IX do RICMS/02 tratam de materiais inorgânicos, o item 21 do Anexo II do RICMS/02 apenas trata de matérias orgânicas.

Destaca, ainda, a Defesa que não tem relevância para a caracterização de um mercadoria como subproduto e não como resíduo industrial, o fato desta ter valor comercial, requisito este que não encontra previsão legal.

Assevera que, em face da inexistência de conceitos de resíduos e subprodutos na legislação mineira capazes de auxiliar no deslinde deste caso, entende que deveria ser buscado apoio na legislação federal e/ou não-tributária sobre o tema, inclusive em função do que determinam os arts. 109 e 110 do ambos do Código tributário Nacional -CTN.

Aduz que a caracterização do bagaço de malte, da levedura úmida/seca e do pó/palha de malte como resíduos (e não como subprodutos) fica clara diante do processo produtivo da cerveja, o qual descreve de forma sucinta, destacando os produtos por ela denominados “resíduos”.

Contudo, não cabe razão à Defesa, como se demonstrará.

Por oportuno, traz-se à colação os dispositivos legais contidos no RICMS/02 acerca do deferimento, no que toca à presente discussão.

Dispõe o art. 8º do RICMS/02 que o imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II e nas hipóteses específicas previstas no Anexo IX, ambos do RICMS/02, e ainda, quando autorizadas mediante regime especial.

RICMS/02

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo IX e, ainda, naquelas não previstas nos supracitados anexos, desde que autorizadas mediante regime

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especial concedido pelo Superintendente de Tributação. (Grifou-se)

Como já exposto anteriormente, a Autuada deu saída à “Bagaço de Malte”, “Levedura Seca Granel”, “Levedura Úmida” e “Pó e Palha de Malte”, sob a justificativa de que estariam abrigadas pelo diferimento previsto no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, por se tratar de “resíduo industrial”.

Confira-se o teor do item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, redação vigente a partir de 12/06/19, o qual corresponde ao item 22 da Parte 1 do Anexo II do mesmo diploma legal, redação vigente até 11/06/19:

### ANEXO II - PARTE 1

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

(...)

21 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. (Grifou-se).

Insta pontuar que os itens objeto da autuação não se encontram relacionados na Parte 3 do referido Anexo II (produtos destinados à alimentação animal).

Observe-se que o art. 8º do RICMS/02, ao tratar das hipóteses em que ocorre o diferimento do imposto, menciona os Anexos II e IX do RICMS/02.

O Anexo IX do RICMS/02, vigente no período autuado, trata dos Regimes Especiais de Tributação, e, especificamente, em seu Capítulo XXI - Das Operações Relativas a Lingote e Tarugo de Metal Não Ferroso, Sucata, Aparas, Resíduo ou Fragmento de Mercadoria.

### Anexo IX - CAPÍTULO XXI

Das Operações Relativas a Lingote e Tarugo de Metal Não Ferroso, Sucata, Aparas, Resíduo ou Fragmento de Mercadoria

Art. 218. O pagamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de lingote ou tarugo de metal não ferroso, classificados nas posições 7401, 7402, 7403, 7404, 7405, 7501, 7502, 7503, 7601, 7602, 7801, 7802, 7901, 7902, 8001 e 8002 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH - com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996), e de sucata, aparas, resíduo ou fragmento de mercadoria fica diferido para o momento em que ocorrer a saída:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - para consumo, exceto em processo de industrialização;

II - para fora do Estado;

III - de estabelecimento industrial situado no Estado, do produto resultante do processo de industrialização, no qual foram consumidos ou utilizados.

§ 1º O diferimento de que trata este artigo será autorizado mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, relativamente ao produto classificado na posição 7601 da NBM/SH, excetuadas as saídas de liga de alumínio secundário produzida a partir de sucata e de desoxidante de alumínio.

(...)

(Grifou-se)

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;

II - enquadrada no inciso anterior, a mercadoria conceituada como objeto usado nos termos do item 11 da Parte 1 do Anexo IV, quando destinada à utilização, como matéria-prima ou material secundário, em estabelecimento industrial.

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. (Grifou-se).

O art. 218 do Anexo IX do RICMS/02 também cuida do diferimento do imposto nas hipóteses que elenca, em relação às mercadorias nele relacionadas e, ainda, em relação à sucata, apara, resíduo ou fragmento de mercadoria (sem definir qual seja essa mercadoria).

Em seguida, o art. 219 do mesmo diploma legal conceitua sucata, apara, resíduo ou fragmento como sendo “a mercadoria, ou parcela desta, que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida” e cita como exemplos “papel usado, ferro velho, cacos de vidro, fragmentos e resíduos de plástico, de tecido e de outras mercadorias”.

Em nenhum momento o art. 219 do Anexo IX do RICMS/012 se refere ao tipo de material (orgânico ou inorgânico), como pretendeu fazer crer a Impugnante.

Observa-se que a Impugnante faz um esforço hermenêutico para sustentar a tese que os conceitos previstos nos arts. 218 e 219 ambos do Anexo IX do RICMS/02 não se aplicam aos itens relacionados no item 21 do Anexo II do RICMS/02.

Entretanto tal entendimento é equivocado.

O que se depreende da leitura dos arts. 219 e 220, ambos do Anexo IX do RICMS/02, é que o resíduo (assim como a sucata, a apara e o fragmento) qualifica-se como “mercadoria ou parcela desta” que, todavia, se mostra imprestável para a finalidade para a qual se destinava originalmente, sendo irrelevante “que a parcela de mercadoria possa ser comercializada em unidade distinta ou ainda que conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida.”

Por outro lado, no tocante ao conceito de subproduto, entende-se como tal o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto.

Trata-se, portanto, de espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade.

Insta destacar que esse entendimento tem sido adotado nas várias respostas a consultas de contribuintes, expedidas pela Superintendência de Tributação, das quais cita-se, a título de exemplo: nº 106/2011 e 270/2009 (excertos infra transcritos):

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 106/2011  
(MG de 28/06/2011)

ICMS - DIFERIMENTO - SUBPRODUTO - ESCÓRIA -  
Os produtos “escória de silício metálico” e “escória de ferrosilício” não são considerados pela legislação tributária estadual como sucata, apara, resíduo ou fragmento, de que trata o art. 219, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02. Caracterizam-se como subproduto, cuja saída em operação interna para estabelecimento industrial está alcançada pelo diferimento previsto no item 72, Parte 1, Anexo II do citado Regulamento.

(...)

RESPOSTA:

1 a 3 - Para efeitos tributários, especialmente no que se refere ao diferimento estabelecido no item 42 do Anexo II, observado o disposto nos arts. 218 e 219, Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/02, considera-se sucata, apara, resíduo ou fragmento a mercadoria ou parcela dela que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, como, por exemplo, recipientes de vidro ou de plástico inservíveis ou cacos ou fragmentos deles provenientes, jornal velho e papelão já utilizado.

Os produtos adquiridos pela Consulente não são considerados, pela legislação tributária estadual, como

sucata, apara, residuo ou fragmento, nos termos do art. 219 referido. Caracterizam-se como subproduto, considerado como tal o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto. Trata-se, portanto, de espécie nova que não se prestou ainda a qualquer finalidade.

Portanto, as operações que resultam na aquisição dos produtos referidos pela Consulente não estão alcançadas pelo diferimento do pagamento do ICMS, de que trata o item 42 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02. (Grifou-se).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 270/2009

(MG de 18/11/2009)

ICMS – REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – DIFERIMENTO – SUBPRODUTOS – INAPLICABILIDADE – A redução de base de cálculo de que trata o item 8, Parte 1, Anexo IV, e o diferimento previsto no item 22, Parte 1, Anexo II, ambos do RICMS/02, não se aplicam aos subprodutos originados do processo produtivo de óleo de soja degomado e de farelo de soja.

RESPOSTA:

Inicialmente, importa ressaltar que resíduo de processo industrial não se confunde com subproduto. O Dicionário Aurélio conceitua subproduto como “produto que se retira do que resta de uma substância da qual se extraiu o produto principal.”

No caso exposto pela Consulente, além dos produtos principais obtido no seu processo produtivo retiram-se a goma e o melaço, que não se caracterizam como simples resíduos, ou seja, não são apenas restos do processo, mas subprodutos, inclusive com valor comercial. (Grifou-se).

Como bem explanado nas Consultas de Contribuintes, acima transcritas, o subproduto, o qual não se confunde com resíduo industrial, é um produto que se retira do que resta de uma substância da qual se extraiu o produto principal.

Ou seja, caracteriza-se como subproduto, o fruto da transformação promovida em uma ou mais matérias-primas, a partir das quais é obtido, junto com o produto desejado resultante dessa transformação, um novo produto.

Da análise do processo produtivo da Autuada (descrito às págs. 16/22 da Impugnação), verifica-se que o “Pó e Palha de Malte”, o “Bagaço de Malte”, a “Levedura Seca Granel” e a “Levedura Úmida” não podem ser consideradas “resíduos”, para efeitos tributários, em face do que determina a legislação vigente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se, na verdade, para fins tributários, de subprodutos resultantes do processo de produção da cerveja.

Tampouco tem relevância para a discussão a destinação dos referidos produtos à alimentação animal atestada por laudo técnico (doc. 06) e rótulo com o número escriturado no MAPA, anexado aos autos pela Defesa, visto que, como demonstrado anteriormente, tais produtos não se enquadram como resíduos industriais, cujo diferimento do imposto encontra-se autorizado no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.

Cabe destacar que esse também é o entendimento prevalente nas decisões proferidas por este Conselho de Contribuintes. Destaca-se os Acórdãos nº 20.144/13/2ª (o qual trata de idêntica matéria, inclusive com as mesmas mercadorias, tendo a Ullmann Negócios Sustentáveis como Sujeito Passivo) e nº 20.982/13/3ª, com matéria semelhante, nos quais adotou-se o conceito de resíduos e subprodutos, aplicando-se os arts. 219 e 220 do Anexo IX do RICMS/02 c/c itens do Anexo II do RICMS/02:

ACÓRDÃO: 20.144/13/2ª RITO: ORDINÁRIO

IMPUGNANTE: ULLMANN NEGÓCIOS SUSTENTÁVEIS LTDA

IE: 740207950.01-08

EMENTA DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – SUBPRODUTO. SAÍDAS DE MERCADORIAS ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS SEM O DESTAQUE DO IMPOSTO, AO ABRIGO INDEVIDO DO DIFERIMENTO, TENDO EM VISTA NÃO SE CARACTERIZAR COMO RESÍDUO INDUSTRIAL A MERCADORIA NELAS DISCRIMINADA, EM FACE DO DISPOSTO NOS ARTS. 219 E 220 DO ANEXO IX DO RICMS. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO VII DO ART. 55 DO CITADO DIPLOMA LEGAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, PORÉM, DEVE SER EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

DECISÃO

(...)

PORTANTO, AS MERCADORIAS DENOMINADAS PELA IMPUGNANTE COMO SENDO “BAGAÇO DE MALTE”, “LEVEDURA ÚMIDA” E/OU “CEVADA PROCESSADA” NÃO PODEM SER CONSIDERADAS “RESÍDUOS”, PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS, EM FACE DO QUE DETERMINA A LEGISLAÇÃO VIGENTE. (GRIFOU-SE).

TRATA-SE, NA VERDADE, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DE SUBPRODUTOS RESULTANTES DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DA CERVEJA.

O SUBPRODUTO É FRUTO DE UMA TRANSFORMAÇÃO PROMOVIDA EM UMA MATÉRIA-PRIMA A PARTIR DA QUAL SÃO OBTIDOS JUNTO COM O PRODUTO RESULTANTE. CARACTERIZA UMA ESPÉCIE NOVA QUE NÃO SE PRESTOU AINDA A QUALQUER FINALIDADE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A RESPOSTA À CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 270/09 ILUSTRA BEM A MATÉRIA AQUI TRATADA:

(...)

ACÓRDÃO: 20.982/13/3ª

EMENTA DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – SUBPRODUTO – CASCA DE SOJA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO DIFERIMENTO PREVISTO NO ITEM 22, PARTE 1 DO ANEXO II DO RICMS/02, EM FACE DA ERRÔNEA CLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA, CASCA DE SOJA, DENOMINADA PELA AUTUADA COMO “RESÍDUO/CASQUINHA DE SOJA” E “RESÍDUO DE SOJA” E NÃO COMO SUBPRODUTO, CONTRARIANDO A DEFINIÇÃO CONTIDA NO INCISO I DO ART. 219 C/C ART. 220, AMBOS DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

DECISÃO

(...)

PARA FINS TRIBUTÁRIOS, A LEGISLAÇÃO MINEIRA DEFINIU DE FORMA UNÍVOCA, “SUCATA, APARA, RESÍDUO OU FRAGMENTO”, COMO SENDO O PRODUTO QUE NÃO MAIS SE PRESTE AO USO NA FINALIDADE PARA A QUAL FOI PRODUZIDO, SENDO IRRELEVANTE O FATO DE ELE CONSERVAR OU NÃO A NATUREZA ORIGINAL, CONFORME DISPOSTO NO INCISO I DO ART. 219 C/C ART. 220 DO ANEXO IX DO RICMS/02.

ART. 219 - CONSIDERA-SE:

I - SUCATA, APARA, RESÍDUO OU FRAGMENTO, A MERCADORIA, OU PARCELA DESTA, QUE NÃO SE PRESTE PARA A MESMA FINALIDADE PARA A QUAL FOI PRODUZIDA, ASSIM COMO: PAPEL USADO, FERRO VELHO, CACOS DE VIDRO, FRAGMENTOS E RESÍDUOS DE PLÁSTICO, DE TECIDO E DE OUTRAS MERCADORIAS.

(...)

ART. 220 - PARA O EFEITO DA DEFINIÇÃO CONTIDA NO ARTIGO ANTERIOR, É IRRELEVANTE:

I - QUE A PARCELA DE MERCADORIA POSSA SER COMERCIALIZADA EM UNIDADE DISTINTA;

II - QUE A MERCADORIA, OU SUA PARCELA, CONSERVE A MESMA NATUREZA DE QUANDO ORIGINARIAMENTE PRODUZIDA.

VÊ-SE QUE A LEGISLAÇÃO CONSIDERA COMO ATRIBUTO INSUPERÁVEL, PARA QUE UM MATERIAL SEJA CONSIDERADO “SUCATA, APARA, RESÍDUO OU FRAGMENTO”, QUE ESTE TENHA SIDO UTILIZADO ANTERIORMENTE COM OUTRA FINALIDADE PARA A QUAL SE TORNOU INSERVÍVEL.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

DIFERENTEMENTE DE “SUCATA, APARA, RESÍDUO OU FRAGMENTO” O SUBPRODUTO É UMA ESPÉCIE NOVA, QUE NÃO SE PRESTOU AINDA A QUALQUER FINALIDADE.

É EXATAMENTE ESTE O CASO DOS AUTOS, POIS A “CASCA DE SOJA” É UM SUBPRODUTO GERADO NO PROCESSAMENTO INDUSTRIAL DOS GRÃOS DA SOJA. (GRIFOU-SE).

Alega a Impugnante que, adicionalmente, no que diz respeito às operações de saídas destinadas à Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda, estas estariam abrigadas por diferimento por força do Regime Especial nº 16.000382605.61 (doc. 08), o qual foi anexado aos autos pelo Fisco, sem qualquer menção à sua existência no relatório do Auto de Infração ou no relatório fiscal complementar, e, ainda mais estranho, que tais operações tenham sido autuadas.

Transcreve o art. 1º do Regime Especial nº 16.000382605.61 e faz as seguintes considerações.

Aduz que o Anexo Único do referido regime relacionou, dentre outros, a Filial Nova Minas da Ambev - Cia de Bebidas das Américas, inscrita no CNPJ sob o nº nº 02.808.708/0055-91. A referida Empresa, em cumprimento ao art. 2º do RE, apresentou o devido Termo de Adesão (doc. 09).

Registra que referida filial foi incorporada pela Ambev S/A (doc. 10) – o que, no seu entendimento, não prejudicaria a fruição do Regime em questão, conforme previsão contida no art. 227 da Lei nº 6.404/79 e art. 1.116 do Código Civil.

Defende, ainda, que, conforme inteligência do art. 110 do CTN, “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*”, seria certo que a incorporação da Cia de Bebidas das Américas pela Ambev S/A outorgou a esta última todos os direitos em gozo pelos estabelecimentos incorporados, inclusive a possibilidade de fruição do RE nº 16.000382605.61.

Sustenta que também reforça a aplicabilidade das considerações supra para o âmbito tributário, o art. 132 do CTN que determina que a incorporadora é responsável por todos os débitos tributários da incorporada. Por simetria, haveria, também, a transferência de todos os direitos tributários anteriormente pertencentes à incorporada.

Traz jurisprudência do STJ (REsp nº 923.012/MG – Tema Repetitivo nº 382) e do TJPB (AI nº 0803202-26.2021.8.15.0000,) que entende corroborar sua tese.

Argui que o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96 (c/c art. 25 da mesma lei) preconiza o princípio da autonomia do estabelecimento, determinando que cada estabelecimento comercial deve ser considerado um sujeito passivo distinto para fins de apuração do valor devido a título de ICMS a cada período de referência. No caso, a despeito da alteração de titularidade formal, o estabelecimento material da Filial

Nova Minas continuou existindo – e, por conseguinte, continuou a fazer jus à fruição do Regime Especial nº 16.000382605.61.

Segue dizendo que o RE nº 16.000382605.61 foi concedido originalmente em 24/08/11, prorrogado posteriormente e, em 23/07/14, passou a vigorar por tempo indeterminado, por força do art. 2º do Decreto nº 46.563/14. Portanto, referido regime encontrar-se-ia plenamente válido e aplicável à Ambev.

Assim, por considerar válido e aplicável o Regime Especial à Ambev, defende a Impugnante que seria inegável que ele se aplicaria às NF-es em anexo (doc. 13), relativas, justamente, à venda, para a Ullmann, de levedura úmida e, igualmente, aplicável o diferimento constante do RE às saídas de bagaço de malte, relacionadas em anexo (doc. 14), por entender que, *“a despeito da generalidade do termo, a acepção mais imediata de “cevada processada” concerne à sua caracterização como uma espécie bagaço de malte, resultante do processo de malteação de cevada”*.

Pontua a Autuada que se deve, ainda, garantir a aplicação do diferimento previsto no Regime Especial aos demais resíduos vendidos à Ullmann. Isso porque, segundo ela:

- o objetivo do RE nº 16.000382605.61 é garantir diferimento a resíduos da indústria cervejeira adquiridos pela Ullmann que sejam revendidos a produtores rurais com o objetivo de alimentação animal, sendo que os itens constantes do art. 1º do Regime Especial estariam apenas exemplificativamente listados, reputando-se aplicável o Regime Especial para todos os resíduos da Ambev adquiridos pela Ullmann que sejam destinados à alimentação animal;

- dessa forma o referido regime encamparia os produtos “levedura seca”, “pó/palha de malte” e o resíduo do malte vendidos pela Impugnante à Ullmann (doc. 13);

- ainda que assim não fosse, a levedura seca se distingue da levedura úmida apenas no que diz respeito à sua apresentação, sendo, no máximo, de espécies do mesmo gênero, *i.e.*, leveduras mortas, assim definidas pela Nota Explicativa da posição 21.02 da NESH;

- igualmente o termo “cevada processada” é genérico, assim, embora sua acepção imediata diga respeito ao bagaço de malte, poder-se-ia referir-se também, ao pó/palha de malte e ao resíduo de malte;

- por ser o malte originado justamente do processamento da cevada, quaisquer resíduos diretamente decorrentes do malte poderiam/deveriam ser considerados como “cevada processada”.

Por outro lado, se manifestando acerca da alegação da Autuada, segundo a qual, as operações realizadas com Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda estariam abrigadas pelo diferimento conforme Regime Especial 16.000382605-61 (e-PTA – anexo IV), o Fisco afirma que o estabelecimento ora autuado, de Inscrição Estadual nº 002.196371.06-49, não possui termo de adesão ao Regime Especial nº 16.000382605.61, previsto no art. 2º e Anexo Único do referido regime. Assim sendo, em face do disposto no art. 2º do RE, não se pode acatar as pretensões da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com razão o Fisco.

Insta trazer os arts. 1º e 2º do Regime Especial nº 16.000382605.61 (nº atual 45.000001094-95), do qual é beneficiária a Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda – CNPJ 07.172.600/0001-86 e seus estabelecimentos CNPJ 07.172.600/0002.67 e CNPJ 07.172.600/0004-29, o qual concede o diferimento de ICMS nas aquisições internas de resíduos (art. 8º do RICMS/02):

1º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente nas saídas dos resíduos: “CEVADA PROCESSADA” e “LEVEDURA ÚMIDA” promovidas pelos estabelecimentos da empresa CIA. DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, identificadas no Anexo Único deste regime, com destino aos estabelecimento do Contribuinte identificados em epígrafe, doravante denominados ULLMANN NEGÓCIOS SUSTENTÁVEIS LTDA., para operações subsequentes por estes praticadas, desde que revendidos, exclusivamente, para produtores rurais, com o fim específico de alimentação animal.

Art. 2º A eficácia deste Regime Especial está condicionada à assinatura de Termo de Adesão pelo estabelecimento fornecedor, conforme modelo anexo a este Regime Especial, e homologação pelos titulares das Delegacias Fiscais (DF) de Betim e Sete Lagoas. (Grifou-se).

ANEXO ÚNICO  
(a que se refere o art. 1º)

EMPRESA	ENDEREÇO	CNPJ	INSC. ESTAD.
AMBEV – Cia. de Bebidas das Américas	Rodovia MG 238, KM 75, Sete Lagoas/MG.	02.808.708/0113-03	740.358740.1296
AMBEV – Cia. de Bebidas das Américas	Rodovia MG 050, s/n, Varginha/MG.	02.808.708/0055-91	740.358740.0044

Verifica-se que, de acordo com o Regime Especial supra, foi diferido o ICMS incidente nas operações de saídas de “CEVADA PROCESSADA” e “LEVEDURA ÚMIDA”, promovidas pelos estabelecimentos da Ambev Cia de Bebidas das Américas, relacionados no Anexo Único do referido regime, com destino à Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda, no qual inclui-se o estabelecimento de CNPJ 02.808.708/0055-91 I.E. nº 740.358740-0044, cujo termo de adesão, previsto no art. 2º do Regime, foi acostado pela Impugnante (doc. 09).

Destarte, o regime especial de tributação uma vez concedido revela-se como ato administrativo que veicula norma individual e abstrata a ser cumprida pelo sujeito passivo da obrigação tributária contemplado com a concessão, nos exatos termos das condições nela estabelecidas.

De acordo o art. 49 do RPTA, a seguir reproduzido, o regime especial de tributação possui caráter personalíssimo, ficando a sua concessão vinculada ao necessário reexame das condições e requisitos estabelecidos nos arts. 49 e seguintes do RPTA, bem como das demais disposições regulamentares, de forma que somente os

estabelecimentos do contribuinte indicados no instrumento podem ser beneficiados pelos procedimentos nele autorizados:

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE).

Parágrafo único. As comunicações e intimações ao contribuinte serão efetuadas em sua caixa postal vinculada ao SIARE, ressalvado o disposto no § 6º do art. 52-A.

(Grifou-se).

Diante disso, aplica-se o mesmo entendimento em relação aos contribuintes aderentes ao Regime Especial, uma vez que o regime especial é concedido a um determinado contribuinte, como ato discricionário e excepcional da autoridade concedente, cabendo a ela analisar a conveniência e oportunidade da concessão, estabelecendo as condições e a vigência do benefício fiscal.

Tal entendimento encontra-se exposto nas Consultas de Contribuintes nºs 259/2019 e 104/2022. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 259/2019

ICMS - INCORPORAÇÃO - REGIME ESPECIAL -O tratamento fiscal concedido ao detentor de regime especial de tributação tem caráter personalíssimo e, como tal, afasta a aplicação imediata da regra inerente à incorporação, ficando a sua concessão vinculada ao necessário reexame das condições e requisitos estabelecidos nos arts. 49 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, em especial no art. 51, bem como das demais disposições regulamentares.

CONSULTA:

1 - Caso seja necessária a unificação das empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, ou seja, o CNPJ da incorporadora, já existente no Brasil, incorporar o CNPJ da Consulente, o regime especial hoje existente poderá ser transferido para o CNPJ da incorporadora, uma vez que ela assumirá todas as obrigações e direitos?

2 - Caso a resposta à questão anterior seja positiva, quais serão as providências que deverá adotar para solicitar a alteração do CNPJ no atual regime?

RESPOSTA:

1 - A incorporação de uma empresa por outra é causa de extinção da empresa incorporada, que é absorvida em direitos e obrigações pela empresa incorporadora.

No entanto, o tratamento tributário concedido ao detentor de regime especial de tributação tem caráter personalíssimo e, como tal, afasta a aplicação imediata da regra inerente à incorporação, ficando a sua concessão vinculada ao necessário reexame das condições e requisitos estabelecidos nos arts. 49 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, em especial no art. 51, bem como das demais disposições regulamentares.

Desse modo, para a manutenção do mesmo tratamento tributário concedido ao contribuinte incorporado, a incorporadora deverá solicitar novo pedido de regime especial, o qual será analisado e decidido pela autoridade competente.

Neste sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 015/2011. (Grifou-se).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 104/2022

**PTA Nº** : 45.000029895-73

**CONSULENTE** : Honeywell Indústria de Tecnologia Ltda.

**ORIGEM** : Itajubá – MG

**ICMS – REGIME ESPECIAL – INCORPORAÇÃO – UTILIZAÇÃO, PELA INCORPORADORA, DO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À INCORPORADA** – A utilização, pela incorporadora, de regime especial concedido à incorporada, depende de concessão de novo regime especial à incorporadora, em conformidade com os dispositivos da legislação tributária que regem a concessão de regime especial.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Informa que é detentora do Regime Especial e-PTA-RE nº 45.000000511-36, pelo qual lhe foi concedido crédito presumido na saída de produtos industrializados no Estado, constantes de rol taxativo, atendidas as condições estabelecidas no regime, e diferimento nas importações e entradas de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, com o fim específico de utilização no processo de industrialização dos produtos objeto do crédito presumido, assim como bens destinados ao

ativo imobilizado destinados exclusivamente ao investimento na industrialização dos produtos relacionados no Anexo I do regime especial.

(...)

Entende que a incorporação é a operação pela qual uma sociedade é absorvida por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, havendo dessa forma autorização legal para que a empresa incorporadora possa usufruir dos benefícios fiscais vigentes no momento da incorporação relativos à empresa incorporada.

Com dúvida sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Como a (...), empresa a ser incorporada, é detentora do e-PTA-RE nº 45.000000511-36, poderá a incorporadora usufruir deste mesmo Regime, se beneficiando do tratamento tributário diferenciado em Minas Gerais?

2 - Em caso afirmativo para o questionamento anterior, como deve proceder a empresa incorporadora no momento do ato da incorporação? Deve ingressar com algum requerimento especial via SIARE?

3 - A empresa incorporada, por ser estabelecida em Minas Gerais, deve proceder com algum requerimento via SIARE antes do ato da incorporação, solicitando a alteração da concessão do Regime Especial à nova empresa que irá surgir após este ato constitutivo?

RESPOSTA:

1 a 3 - Aponta-se que, nos termos do art. 49 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, o Regime Especial possui caráter personalíssimo, ficando a sua concessão vinculada ao necessário reexame das condições e requisitos estabelecidos nos arts. 49 e seguintes do RPTA, em especial no art. 51, bem como das demais disposições regulamentares, de forma que somente os estabelecimentos do contribuinte indicados no instrumento podem ser beneficiados pelos procedimentos nele autorizados.

Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre obrigação acessória, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado, por meio do SIARE, sendo denominados Processo Tributário Administrativo Eletrônico/Regime Especial (e-PTA-RE).

Esclarece-se que, nos casos de incorporação, a incorporadora deverá requerer o Regime Especial, conforme disposto no RPTA, informando o tratamento tributário pretendido, a data da incorporação bem como as circunstâncias, se for o caso, e a data de início das atividades.

Importa ressaltar que a aprovação do pedido ficará sujeita ao atendimento das condições e cumprimento dos requisitos previstos no RPTA e outros específicos relativos ao tratamento tributário setorial (TTS) requerido. (Grifou-se).

Depreende-se das respostas às Consultas de Contribuintes, consoante o art. 49 do RPTA, nos casos de incorporação, a empresa incorporada deverá requerer novo Regime Especial, não sendo aplicável, de forma automática, o tratamento tributário concedido à incorporada.

Diante disso, não se pode acatar o argumento da Defesa de que o Regime Especial nº 16.000382605.61 estaria vigente, por força do art. 2º do Decreto nº 46.563/14 e que seria aplicável ao estabelecimento da Autuada.

De igual modo, afasta-se também o pedido para que seja aplicado o diferimento previsto no Regime Especial aos demais resíduos vendidos à “Ullmann”, uma vez que este sequer se aplica às mercadorias nele mencionadas (cevada processada e levedura úmida, vendidas pelo estabelecimento ora autuado).

Ainda em sede de defesa, a Impugnante que seja aplicado ao caso o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, ao entendimento de que “*sendo o diferimento um benefício fiscal e a impossibilidade de sua fruição uma espécie de sanção (sobretudo quando o ICMS exigido não poderá ser repassado ao longo da cadeia), tem-se hipótese de aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, que determina retroatividade benigna.*” Isso porque o item 21 da Parte 1 do Anexo VI do RICMS/23, recentemente vigente, expressamente estendeu a hipótese de diferimento ora tratada aos subprodutos industriais.

Entretanto, não se pode acatar tal pleito.

Há que se esclarecer que o Decreto nº 48.589/23 que instituiu o Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, tem sua vigência estabelecida a partir de 01/07/23.

Já o Decreto nº 48.701, de 03/10/23, com efeitos a partir de 04/10/23, alterou o disposto no Item 21, do Anexo VI, do RICMS/23, inserindo em sua redação os termos *subproduto industrial: Item 21 - Operação de saída de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste anexo, produzidas no Estado, e de resíduo ou subproduto industrial, destinados a estabelecimento: (...)*

Entretanto, o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, como estabelece o art. 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifou-se).

Ademais, não é passível o acionamento do disposto no art. art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, visto que alteração legislativa não se configura em “*cominação de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática*”.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

(Grifou-se).

De igual modo, não se pode aplicar ao presente caso o disposto no art. 106, inciso II, alínea “a” para afastamento da Multa de Revalidação, como pleiteado pela Defesa, uma vez que a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada (inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal), o que restou claramente demonstrado.

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Registre-se que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA).

Noutra toada, alega a Autuada que o Fisco não poderia exigir o imposto, sem que fosse comprovado que não teria havido pagamento de imposto em etapa posterior, sob pena de bitributação.

Entretanto, mais uma vez não lhe cabe razão.

A operação autuada é a saída de mercadoria do estabelecimento da remetente/Atuada, sem destaque do imposto, operação essa não amparada pelo diferimento previsto no item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, supratranscrito, por não se caracterizar como resíduo, mas sim como subproduto. Portanto, o imposto é devido na saída das mercadorias.

Ademais, considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, nos termos do disposto no art. 89, inciso IV 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:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

(...)

Restou demonstrado que a Autuada aplicou indevidamente o diferimento do imposto, nos termos do item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, deixando de cumprir as obrigações previstas em lei, estando corretas as exigências do ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Noutra toada, a Impugnante defende que, ao menos deveria ser afastada a multa e os juros pretendidos, seja em função da inexigibilidade de conduta diversa por parte da Impugnante, seja em decorrência do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Sustenta que *“tendo acreditado a Ambev que as operações de saída autuadas estavam abrigadas pelo diferimento, a aplicação de tal técnica de arrecadação era peremptória. Nesse espeque, bem como considerando que se tem, no máximo, mera divergência interpretativa acerca da classificação fiscal das mercadorias em questão (resíduos vs. subprodutos), não se pode aplicar penalidade tributária, haja vista a configuração de inexigibilidade de conduta diversa”*.

Diz que ademais, *“a Impugnante atuou conforme normas complementares aplicáveis ao caso, razão pela qual há a incidência do art. 100, p.ú., do CTN, pelo qual afasta-se a exigibilidade de multa e juros em caso de observância à legislação tributária em sentido lato”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita as Consultas de Contribuintes nºs 188/2016 e 310/2014, as quais, segundo a Impugnante, a situação neles narrada guarda relação com os produtos por ela enquadrados como resíduos.

Acrescenta, ainda, que o próprio Regime Especial nº 16.000382605.61 caracterizou as mercadorias mencionadas (“cevada processada” e “levedura úmida”) como resíduos, como se depreende de sua ementa.

Também nesse ponto não assiste razão à Impugnante.

Como já esclarecido o Regime Especial não se aplica às operações de vendas promovidas pela Ambev S/A com destino a Ullmann Negócios Sustentáveis Ltda, uma vez que a Ambev não possuía termo de adesão ao referido regime.

O fato de a destinatária possuir um regime especial que concede diferimento do imposto nas aquisições de “cevada processada” e “levedura úmida” de seus fornecedores, nele discriminados, ao contrário do que pretende fazer crer a Impugnante, é justamente porque essas mercadorias não se enquadram como resíduos, nos termos do item 21 da Parte 1 do Anexo II c/c os arts. 219, inciso I e 220 do Anexo IX, ambos do RICMS/02, fazendo-se necessário que tal diferimento seja autorizado mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

Ademais, como já exposto, o regime especial tem caráter individual e somente se aplica aos beneficiários e aderentes nele discriminados, o que não é o caso da Autuada.

O mesmo se aplica às consultas de contribuintes, as quais, ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente identidade entre a hipótese mencionada na consulta e a situação tratada nestes autos, por se tratar de processos produtivos distintos, bem como de mercadorias distintas.

Além disso, a teor do art. 45 do RPTA, os efeitos da consulta estão adstritos à consulente, não se estendendo à Impugnante, para efeitos de afastamento multas e juros, como por ela pretendido.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa de revalidação, cumpre registrar que, não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e multa de revalidação, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Juliana Ferreira Alvim Soares de Senna e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Sarah Pedrosa de Camargos Manna. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2024.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**