

Acórdão: 24.867/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003432954-99  
Impugnação: 40.010157079-62  
Impugnante: A J Bueno Transporte e Comércio de Cevada Ltda  
IE: 003879535.00-04  
Proc. S. Passivo: CAIO AUGUSTO GIMENEZ  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - UTILIZAÇÃO INDEVIDA - SUBPRODUTO.** Constatado o uso indevido do diferimento do ICMS nas operações de saída de “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte”, em face da classificação errônea das mercadorias como resíduo, contrariando a definição contida no art. 151, inciso I, c/c art. 152, ambos da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – SUBPRODUTO.** Constatado que a Autuada promoveu a saída de “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte”, utilizando indevidamente a redução de base de cálculo do ICMS prevista na alínea “b” do item 9 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, em face da classificação errônea das mercadorias como resíduo, contrariando a definição contida no art. 151, inciso I, c/c art. 152, ambos da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- saídas das mercadorias “Bagaço de Cevada” e “Bagaço 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 VI do RICMS/23, no período de 01/07/23 a 03/10/23;

- saídas das mercadorias “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte”, utilizando indevidamente a redução de base de cálculo, uma vez que tais mercadorias se classificam como subprodutos e, como tal, não estão incluídas no rol de produtos previstos na alínea “b” do item 9 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, no período de 01/07/23 a 31/10/23.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XXXVII e inciso VII, alínea “c”, c/c o § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 131/157, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 169/178.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 179/195, opina, 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 de estilo.

Conforme relatado pelo Fisco, a Autuada, para amparar as saídas com diferimento, nas operações internas, e com redução de base de cálculo, nas operações internas e interestaduais, se utilizou do disposto no item 21 da Parte 1 do Anexo VI e na alínea “b” do item 9 da Parte 1 do Anexo II, ambos do RICMS/23, considerando as mercadorias como “resíduo industrial”, o que estaria em desacordo com o disposto no art. 151, inciso I c/c art. 152 da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23.

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. 151, inciso I da Parte 1 c/c art. 152 do Anexo VIII do RICMS/2023.* E que, conforme definição regulamentar, pressupõe-se que o resíduo (como de resto a sucata, a aparas 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 Cevada” e “Bagaço de Malte”, por não se enquadrar como resíduos, não estão alcançadas pelo diferimento e pela redução de base de cálculo, mas são tributadas integralmente pelo ICMS.

Em face disso, o Fisco elaborou a planilha *Excel*, Anexo I, 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), nas saídas internas, e as alíquotas de 12% (doze por cento) e 7% (sete por cento) nas saídas interestaduais.

Discorda a Impugnante da desclassificação realizada pelo Fisco.

A Impugnante afirma que a empresa tem como objeto social a exploração do comércio de resíduos industriais, sendo o principal material por ela comercializado o resíduo de cevada, o qual é adquirido de indústrias que utilizam cevada, malte e levedo como matéria prima para fabricação de cerveja, gerando resíduos industriais que se constituem de pó e palha de malte, resíduo de cevada, resíduo de levedo e resíduo de levedura úmida.

Aduz que tais resíduos são adquiridos por valor simbólico, amparados por notas fiscais de venda, constando diferimento do ICMS conforme Regime Especial nº 16.000382605.61 e informando a NCM 23033000 (notas fiscais anexas).

Destaca que os resíduos são altamente perecíveis e poluentes ao meio ambiente, sendo, por isso, a Impugnante responsável pela remoção e destinação adequada desses resíduos (alimentação na pecuária), garantindo a produção de bebidas e contribuindo para o meio ambiente sustentável.

Sustenta que *“é fundamental considerar que as fabricantes de cerveja não visam a produção de resíduos para comercialização. O seu produto é a cerveja. Os resíduos resultantes do consumo de matéria-prima não fazem parte dos itens de produção das cervejarias. Pelo contrário, eles são um passivo indesejado do processo industrial, que se não receberem destinação adequada se tornarão um enorme problema ambiental, gerando responsabilidade civil e criminal, nos termos da Lei 12.305/2010 que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos”*.

Registre-se que a Impugnante, em sua defesa, faz referência aos dispositivos revogados do RICMS/02, entretanto, não prejudica a análise, pois encontram-se correspondidos no RICMS/23, os quais serão considerados para a presente discussão.

Alega a defesa que, embora a legislação tenha sido clara quanto as hipóteses de diferimento e de redução de base de cálculo do ICMS, a interpretação realizada pela Fiscalização apresentou-se em desacordo com a definição de resíduo estabelecida pelo art. 219, inciso I, em consonância com o art. 220, ambos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 (correspondentes aos arts. 151, inciso I e art. 152 da Parte I do Anexo VIII do RICMS/23).

Diz que tal interpretação compromete totalmente a eficácia do diferimento e da redução da base de cálculo do ICMS aplicável aos resíduos industriais utilizados na pecuária, bem como diverge do comando do art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN e do conceito de produto industrializado do art. 4º do Decreto nº 7.212/10, bem como do art. 46 do CTN. E, ainda, desincentiva a atividade agropecuária no Brasil e atenta contra as políticas globais de preservação ambiental.

Defende que seria um contrassenso o Fisco invocar os arts. 219 e 220 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 para desqualificar o pó/palha de malte, o resíduo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cevada, o resíduo de levedo e o resíduo de levedura úmida resultantes da fabricação de cerveja, como resíduo industrial, uma vez que da leitura dos referidos artigos se extrai que “*resíduo é toda mercadoria que não se preste para a mesma finalidade para a qual foi produzida, sendo irrelevante a possibilidade de ela ser comercializada em unidade distinta ou que conserve a mesma natureza de quando originariamente produzida*”.

Entende que a cevada, o malte e o levedo, após serem transformados em cerveja, não se prestam mais a esta finalidade, sendo inquestionável que o material descartado do processo constitui resíduo industrial, caracterizando perfeita subsunção do fato à norma jurídica.

Ademais, o art. 220 ainda reforçaria que o material não deixa de ser considerado como resíduo, caso seja comercializado em unidade distinta e mantenha sua natureza original.

Alega a Impugnante que, caso seja adotada a ótica fiscal, não existiria qualquer resíduo industrial que não possa ser considerado como subproduto.

Defende que a tributação está vinculada ao princípio da legalidade (art. 150, I e § 6º da Constituição Federal), bem como não se poderia alterar a definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos 110 do CTN.

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

Por oportuno, traz-se à colação os dispositivos legais contidos no RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23, acerca do diferimento, no que toca à presente discussão.

Dispõe o art. 130 da Parte Geral do RICMS/23 que o imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo VI e nas hipóteses específicas previstas no Anexo VIII, ambos do RICMS/23, e ainda, quando autorizadas mediante regime especial.

### RICMS/23 - Parte Geral

Art. 130 - O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo VI, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo VIII e naquelas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

(Grifou-se)

Como já exposto anteriormente, a Autuada deu saída à “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte”, sob a justificativa de que estariam abrigadas pelo diferimento previsto no item 21 da Parte 1 do Anexo VI do RICMS/23, por se tratar de “resíduo industrial”.

Confira-se o teor do item 21 da Parte 1 do Anexo VI do RICMS/23, redação vigente no período autuado:

### RICMS/23

### ANEXO VI

### PARTE 1

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DAS HIPÓTESES DO DIFERIMENTO (a que se refere o art. 130 deste regulamento)

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

21 Operação de saída de mercadorias relacionadas na Parte 3 deste anexo, produzidas no Estado, e de resíduo ou subproduto industrial, destinados a estabelecimento:

**Efeitos de 1º/07/2023 a 03/10/2023 - Redação original:**

"21 Operação de 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 X.

(Destacou-se)

Registre-se que os itens objeto da presente autuação não se encontram relacionados na Parte 3 do referido Anexo VI (produtos destinados à alimentação animal).

Observe-se que o art. 130 da Parte Geral do RICMS/23, ao tratar das hipóteses em que ocorre o diferimento do imposto, menciona os Anexos VI e VIII do RICMS/23.

O Anexo VIII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23, trata dos Regimes Especiais de Tributação, e, especificamente, em seu Capítulo XIV - Das Operações Relativas a Lingote e Tarugo de Metal Não Ferroso, Sucata, Aparas, Resíduo ou Fragmento de Mercadoria.

RICMS/23

Anexo VIII

CAPÍTULO XIV

DAS OPERAÇÕES RELATIVAS A LINGOTE E TARUGO DE METAL NÃO FERROSO, SUCATA, APARA, RESÍDUO OU FRAGMENTO DE MERCADORIA

Art. 150 - O pagamento do imposto incidente nas sucessivas saídas de lingote ou tarugo de metal não ferroso, classificados nas posições 7401.00.00, 7402.00.00, 74.03, 7404.00.00, 7405.00.00, 75.01, 75.02, 7503.00.00, 76.01, 7602.00.00, 78.01, 7802.00.00, 79.01, 7902.00.00, 80.01 e 8002.00.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, e de sucata, aparas, **resíduo** ou fragmento de mercadoria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fica diferido para o momento em que ocorrer a saída:

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 previsto neste artigo será autorizado mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, relativamente ao produto classificado na posição 76.01 da NBM/SH, excetuadas as saídas de liga de alumínio secundário produzida a partir de sucata e de desoxidante de alumínio.

(...)

Art. 151 - 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 15 da Parte 1 do Anexo II, quando destinada à utilização, como matéria-prima ou material secundário, em estabelecimento industrial.

Art. 152 - 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.

(Destacou-se)

O art. 150 do Anexo VIII do RICMS/23 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.

Em seguida, o art. 151 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”.

Verifica-se que é equivocado o entendimento da Defesa, pois os itens por ela comercializados “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte” não podem ser

considerados resíduos industriais, para fins tributários, consoante os arts. 151, inciso I e art. 152 da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23, acima transcrito.

Depreende-se dos citados arts. 151, inciso I e 152 da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23 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 as de nºs 160/2003 e 106/2011 (excertos abaixo transcritos):

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE 160/2003**

(MG de 11/12/2003)

REGIME TRIBUTÁRIO - RESÍDUOS - INDÚSTRIA TÊXTIL - Às operações com piolho de algodão, estopa de algodão, varredura, borra de cardas ou resíduos de cardas, strip de penteadeira e retalhos de tecidos ou tecidos defeituosos não se aplica o diferimento previsto nos artigos 218 a 224 do Anexo IX do RICMS/2002, visto que tais mercadorias são consideradas subprodutos oriundos do processo de fiação e tecelagem do algodão na fabricação do tecido. (MG de 23/11/02)

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - Primeiramente, esclarecemos que da fabricação de determinado produto podem resultar diversos subprodutos, que não são considerados resíduos. "Subproduto é o produto extraído ou fabricado de matéria da qual já se obteve um produto mais importante" (conceito encontrado no Dicionário Michaellis).

O tratamento tributário aplicado aos resíduos, de um modo geral, é o constante nos artigos 218 a 224 do Anexo IX c/c item 42, Anexo II, ambos do RICMS/2002.

No entanto, às operações com piolho de algodão, estopa de algodão, varredura, borra de cardas ou

resíduos de cardas, *strip* de penteadeira não se aplica o diferimento previsto nos dispositivos citados acima, visto que tais mercadorias são consideradas subprodutos oriundos do processo de fiação e tecelagem do algodão, sendo utilizadas nas indústrias de beneficiamento na fabricação de fios grossos, cobertores, flanelas, jeans, estopas limpas, pastas de estofamento e outros, sujeitando-se à tributação normal prevista na Parte Geral do RICMS/2002.

Em relação aos retalhos de tecidos ou tecidos defeituosos que tenham utilização na forma como se encontram, mesmo não atendendo a finalidade principal da empresa, também, será considerado subproduto, não se aplicando o tratamento tributário previsto para a sucata, apara, resíduo ou fragmento, estabelecido nos dispositivos citados anteriormente.

(...) (Destacou-se)

**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, resíduo 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.

(Destacou-se).

De igual forma, o “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte”, resultantes do processo de fabricação de cerveja, não podem ser considerados resíduos industriais, para efeitos de aplicação da redução de base de cálculo prevista na alínea “b” do item 9 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/23, que prevê a redução de base de cálculo na saída, em operação interna ou interestadual, dos produtos nela relacionados e de **resíduo industrial** destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Confira-se:

RICMS/23

Anexo II

PARTE 1

DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO (a que se refere o art. 13 deste regulamento)

ITEM HIPÓTESE/CONDIÇÕES REDUÇÃO DE (%): EFICÁCIA ATÉ: FUNDAMENTAÇÃO

9 Operação de saída interna ou interestadual dos seguintes produtos:

(...)

b) alho em pó, sorgo, milho, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico, caroço de algodão, farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva e de polpa cítrica, glúten de milho, silagens de forrageiras e de produtos vegetais, feno, óleos de aves, resíduos de óleo e gordura de origem animal ou vegetal, descartados por empresas do ramo alimentício, e outros resíduos industriais, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal; (destacou-se).

Destaque-se que a Consulta de Contribuintes nº 270/2009, trechos abaixo reproduzidos, adota o mesmo entendimento para aplicação às hipóteses de redução de base de cálculo previstas no Anexo IV do RICMS/02:

**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.

1 e 2 – Não. Nos termos do disposto no item 22, Parte 1, Anexo II do RICMS/02, aplica-se o diferimento do pagamento do ICMS à saída de resíduo industrial destinado a estabelecimento de produtor rural, de cooperativa de produtores e de fabricante de ração balanceada, concentrado ou suplemento para alimentação animal, observadas as condições impostas.

Já o item 8, Parte 1, Anexo IV do mesmo Regulamento, impõe redução de base de cálculo à saída, em operação interna ou interestadual, de resíduo industrial destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal.

Assim, para efeitos do tratamento tributário aplicável ao caso, a goma e o melaço resultantes do processo de fabricação realizado pela Consulente não são considerados resíduos industriais.

Dessa forma, as operações com esses subprodutos não estão alcançadas pelo diferimento ou pela redução de base de cálculo de que tratam os itens 22 e 8 citados, sendo tributadas normalmente pelo imposto.

(Destacou-se)

Como bem explanado na Consulta de Contribuinte nº 270/2009, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim sendo, não tem o condão de afastar a acusação fiscal as Soluções de Consultas de Contribuintes que outros estados da Federação, que entenderam de maneira diversa, visto que a autuação está embasada no disposto no RICMS/23 que disciplina a matéria autuada.

Tampouco tem aplicação sobre a presente discussão as decisões do Supremo Tribunal Federal citadas pela Impugnante, pois se referem a outros tributos (PIS e COFINS).

Reitere-se que, como demonstrado anteriormente, os produtos objeto da presente autuação não se enquadram como resíduos industriais, nos termos do disposto no art. 151, inciso I e 152 da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23.

Cabe destacar que esse também é o entendimento prevalente nas decisões proferidas por este Conselho de Contribuintes. Destaca-se os Acórdãos nºs 20.143/13/2ª, 20.144/13/2ª e 20.145/13/2ª (os quais tratam de idêntica matéria, inclusive com a mercadoria “bagaço de malte”) 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 (redação vigente no período autuado, as quais correspondem aos arts. 151 e 152 do Anexo VIII do RICMS/23):

ACÓRDÃO: 20.144/13/2ª RITO: ORDINÁRIO

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.

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.

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

Saliente-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).

No que tange à alegação de que os produtos por ela comercializados foram adquiridos amparados por notas fiscais de venda, constando diferimento do ICMS conforme Regime Especial nº 16.000382605.61, cabe pontuar que a Nota Fiscal acostada para comprovar tal afirmativa (págs. 168 do e-PTA) trata-se da Danfe da NF-e nº 000332.544, emitida pela Ambev S/A (CNPJ 07.526.557/0035-59) para acobertar “Venda para comercialização”, utilizando indevidamente o CFOP 5.949 (Outras saídas), da mercadoria “bagaço de malte”.

Entretanto, o citado Regime Especial nº 16.000382605.61 (nº atual 45.000001094-95), citado na Nota Fiscal da Ambev, tem como beneficiário terceira empresa, para a qual foi concedido o diferimento de ICMS nas aquisições internas dos produtos nele identificados, oriundos estabelecimentos da Ambev S/A (também nele identificados), os quais devem assinar Termo de Adesão ao Regime Especial daquele contribuinte.

Ou seja, não se aplica às saídas da Ambev S/A, com destino à ora Autuada “A J Bueno Transporte e Comércio de Cevada Ltda”.

Noutra toada, alega a Defesa que se deve considerar que a Impugnante retira os resíduos da indústria de cerveja e o entrega no mesmo estado para o produtor rural, sem sequer ser embalado, o que demonstraria que não pratica qualquer operação de industrialização, conforme disposto no artigo 4º do Decreto nº 7.212/10 e no art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Entretanto, tal argumento não tem o condão de afastar as exigências fiscais.

Não há por parte do Fisco, qualquer alegação de que a Autuada realizou industrialização dos produtos por ela comercializados. O que ocorre é que a Autuada

realizou a revenda de “Bagaço de Cevada” e “Bagaço de Malte” ao abrigo indevido do diferimento, nas saídas internas e aplicou a redução da base de cálculo nas saídas internas e interestaduais de tais produtos, sem amparo na legislação, uma vez que tais produtos não se enquadram como resíduos industriais, mas como subprodutos, para fins tributários. Isso tudo de acordo com o item 21 da Parte 1 do Anexo VI e item 9 da Parte 1 do Anexo II, ambos do RICMS/23, c/c o disposto nos arts. 151, inciso I e 152 do Anexo VIII do mesmo diploma legal.

Tampouco pode-se acatar o pedido da Impugnante para que seja considerada a alteração legislativa para fins de interpretação da norma em discussão, visto que a matéria regulada pelo item 21 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 passou a ser tratada pelo item 21 da Parte 1 do Anexo VI do RICMS/23, o que, no seu entendimento, teria trazido a necessária segurança jurídica ao contribuinte, impedindo qualquer interpretação que possa obstar o diferimento do ICMS nas saídas de resíduos industriais para alimentação na pecuária.

Há que se esclarecer que o Decreto nº 48.589/23 que institui 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 da Parte 1 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.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço não tem efeitos retroativos, pois a nova redação não se refere novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ou ampliação de poderes de investigação das autoridades administrativas, ou, ainda, tenha outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, como previsto no § 1º do art. 144 do CTN.

Portanto, como a vigência da nova redação do item 21 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23 é posterior ao período autuado, os fatos geradores elencados pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco no presente lançamento não são abrangidos por suas disposições, ficando, assim, a definição de resíduo nesse período restrita ao previsto nos arts. 151 e 152 do Anexo IX do RICMS/23.

No que diz respeito à tomada de créditos pelas entradas de mercadorias, esta encontra-se regulamentada no art. 32 do RICMS/23 que dispõe em seu § 2º que os créditos poderão ser levantados, apurados e aproveitados pelo contribuinte, bastando o atendimento aos requisitos ali previstos, observado o prazo previsto no § 3º do mesmo artigo.

Art. 32 - Ressalvado o disposto no inciso I do § 1º do art. 31 deste regulamento, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 2º - O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante escrituração do seu valor nos registros próprios da EFD, inclusive naquele correspondente à observação de lançamento fiscal.

§ 3º - O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos, contados da data de emissão do documento.

Ademais, considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, nos termos do disposto no art. 115, incisos III e IV do RICMS/23:

Art. 115 - 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:

(...)

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.

Por fim, acerca da solicitação de acesso ao Regime Especial nº 16.000382605-61, este não se revela necessário para o deslinde da questão, uma vez que o referido regime foi concedido especificamente para outro contribuinte e se refere às aquisições deste contribuinte de um fornecedor específico, portanto, não traz qualquer efeito sobre as exigências ora sob análise, conforme já esclarecido.

Diante do exposto, corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso XXXVII (diferimento indevido) e inciso VII, alínea “c” (redução indevida da base de cálculo), ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que é indevida a cumulação de duas multas fiscais (de revalidação e isolada), decorrentes dos mesmos fatos, devendo-se aplicar ao caso o princípio da consunção, de modo que a infração mais grave absorva a de menor gravidade, razão pela qual, pede o cancelamento da multa isolada.

Entretanto, não lhe cabe razão.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

Com efeito, a multa de prevista no art. 56, inciso II, da Lei 6763/75 (Multa de Revalidação) apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido. Veja-se:

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.

(...)

Já as multas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea "c" e inciso XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foram exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Confira-se:

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;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Registre-se que a Multa Isolada aplicada encontra-se dentro do limite previsto no § 2º, inciso da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação), tendo sido adequada, quando foi exigido o ICMS à alíquota de 7% (sete por cento).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas, 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;

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Caio Augusto Gimenez e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aleandro Pinto da Silva Júnior (Revisor) e Frederico Augusto Lins Peixoto.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P