
Acórdão:	24.185/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004695653-71	
Impugnação:	40.010160658-24	
Impugnante:	Seara Alimentos Ltda	
	IE: 186005547.05-08	
Proc. S. Passivo:	Fábio Augusto Chilo/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO- ICMS. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02 e art. 31, inciso I do RICMS/23. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do ICMS/02 e do art. 39, inciso III do RICMS/23. Exigências de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta última limitada nos termos do § 2º, inciso I da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, tais como Filme Esticável Tipo Normal, Filme stretch 500 x 0,020, paletes e estrados, utilizados em embalagem, mas que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02 e art. 31, inciso I c/c o art. 39, inciso III ambos do RICMS/23, no período de 01/05/21 a 31/10/25.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada, por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, capitulada no inciso XXVI do art. 55, esta limitada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme previsto no art. 55, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 108/131, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 132/139.

Em sessão realizada em 15/04/26, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 22/04/26, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Juliana de Mesquita Penha

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Relatora), Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida, que julgavam procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Bianca Oliveira Ibiapinoe, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, tais como Filme Esticável Tipo Normal, Filme stretch 500 x 0,020, paletes e estrados, utilizados em embalagem, mas que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02 e art. 31, inciso I c/c o art. 39, inciso III ambos do RICMS/23, no período de 01/05/21 a 31/10/25.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada, por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, capitulada no inciso XXVI do art. 55, esta limitada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme previsto no art. 55, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que Autuada é empresa abatedora de aves e é detentora do Regime Especial PTA nº 45.000013855-93 que lhe assegura, dentre outras coisas, crédito presumido de ICMS implicando recolhimento efetivo de 0,1% (um décimo por cento) do valor da operação de saída interestadual e, também, utiliza o mesmo crédito presumido nas saídas internas com base no art. 75, inciso IV, alíneas “a” e “b”, do RICMS/02 e item 2 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23.

O art. 6º do RET supra dispõe que o Contribuinte, na impossibilidade de perfeita identificação dos créditos relativos aos insumos recebidos ou adquiridos, vinculados à saída posterior de produto beneficiado com o crédito presumido, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o crédito por entrada das respectivas mercadorias, bens ou serviços com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas.

A Fiscalização explica que utilizou, para o cálculo do imposto devido, as planilhas fornecidas pelo Contribuinte contendo as notas fiscais eletrônicas, por período de apuração, com o cálculo do percentual de saídas para o mercado interno e para exportação, caso em que a empresa tem direito ao crédito pela entrada de mercadorias, desde que permitido pela legislação vigente, proporcional a estas saídas. Foram utilizados os percentuais para a apropriação destes créditos para se calcular os valores de crédito indevido a serem estornados.

A Impugnante entende que teria direito ao crédito dessas mercadorias por se tratar de material de embalagem ou produto intermediário.

Alega que a utilização dos filmes, estrados e paletes são uma exigência da Anvisa, e reproduz a definição de embalagem desta agência reguladora, conforme Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) nº 91/2001.

Entretanto, sem razão a Autuada.

Veja-se o que dispõe a legislação sobre a matéria.

A Constituição Federal dispõe que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033, conforme abaixo transcrito:

Lei nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

(...)

A vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso e consumo está prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02 e art. 39, inciso III do RICMS/23, *in verbis*:

RICMS/02

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

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

RICMS/23

Art. 39 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de material de embalagem está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02 e art. 31, inciso I, alínea “a” do RICMS/23, abaixo transcrito:

RICMS/02

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

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

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

RICMS/23

Art. 31. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

I - à matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

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

(...) (Grifou-se).

Entretanto, os filmes constantes do lançamento (Filme Esticável Tipo Normal, Filme stretch 500 x 0,020) são utilizados apenas para transporte e armazenamento, embora dentre as características dos filmes esteja a proteção contra a poeira e a umidade, a sua finalidade é o acondicionamento para o armazenamento e transporte de cargas paletizadas.

Além destes filmes, os paletes e os estrados não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02 e art. 31, inciso I c/c o art. 39, inciso III ambos do RICMS/23.

Uma das características de os paletes e os estrados não serem classificados como materiais de embalagem consiste na possibilidade de sua reutilização na armazenagem ou transporte de outras mercadorias.

Nesses termos, depreende-se que tanto os Filmes, os Paletes quanto os Estrados não compõem a embalagem utilizada para acondicionar e alterar a apresentação da mercadoria. Os filmes são utilizados para envolver as embalagens para serem acondicionadas sobre paletes e estrados para facilitação do transporte e acondicionamento.

A finalidade de ambos consiste no auxílio à movimentação, ao armazenamento ou ao transporte das mercadorias, não se enquadrando, portanto, no conceito de embalagem para fins de aproveitamento de crédito.

Portanto, como se pode concluir, para ser embalagem tem que estar em contato direto com o produto e esses materiais não estão em contato direto com o produto comercializado, servindo apenas como auxiliar na movimentação das cargas para o transporte e, dessa forma, não se enquadram no conceito de embalagem para fins de aproveitamento de crédito.

A própria Impugnante reconhece que “o emprego dos materiais relacionados pela Autoridade Fiscal no PTA em referência é essencial ao correto armazenamento do produto final.”

Assim, apesar de a Impugnante afirmar que tais embalagens compõem o produto, protegendo-o, vê-se que elas se enquadram no conceito de embalagens de mero acondicionamento descrito na parte final do item “d” do inciso II do art. 222 do RICMS/02 e art. 185, inciso II, alínea “d” do RICMS/23:

RICMS/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

(...)

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

RICMS/23

Art. 185 - Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 2º e 4º, tais como:

(...)

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria - acondicionamento ou reacondicionamento;

(...) (grifou-se)

Verifica-se, portanto que, tanto os filmes Esticável Tipo Pre Est, Esticável Normal e stretch 500 x 0,020, quanto os paletes e os estrados não compõem a embalagem utilizada para acondicionar e alterar a apresentação da mercadoria. A finalidade de todos consiste no auxílio à movimentação, ao armazenamento ou ao transporte das mercadorias, não se enquadrando no conceito de embalagem.

Conclui-se que os produtos autuados não se caracterizam como embalagem “primária”, uma vez que não entram em contato direto com o produto e o seu uso não tem o objetivo de valorizar o produto final, em razão da qualidade da embalagem e tampouco melhorar o seu acabamento. Ressalta-se que sua finalidade é o acondicionamento para transporte, portanto, classificam-se como material de uso e consumo, tendo o aproveitamento do crédito do ICMS vedado nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02 e art. 39, inciso III do RICMS/2023.

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

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Verifica-se que a multa isolada aplicada foi limitada a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme previsto no art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

É nesse sentido, inclusive, que caminha a legislação tributária mineira, que prevê a litude da cobrança cumulativa de multas, quando decorrerem da inobservância concomitante de obrigação tributária principal e de obrigação acessória, conforme o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como é possível observar na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.

(...) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto (inadimplemento de obrigação tributária principal) sujeita o contribuinte à multa de mora prevista no inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à penalidade prevista no inciso II do referido dispositivo legal (Multa de Revalidação).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao apropriar crédito em desacordo com a legislação ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei (Multa Isolada).

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Com relação à arguição da Autuada de que a presente autuação é evidente “continuidade” do Auto de Infração PTA nº 01.002006935-63, que foi integralmente desconstituído pelo Tribunal de Justiça, também não lhe assiste razão.

Verifica-se que o referido PTA refere-se a período diferente do presente e deve ser tratados como autuação independente. Verifica-se, ainda, que a citada decisão do TJMG encontra-se pendente, em fase de recurso, não sendo definitiva e nem vinculante.

Ademais, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretensão efeito confiscatório da multa, 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 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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;

(...)

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 15/04/26. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 22 de abril de 2026.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

D

24.185/26/2ª