

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.833/24/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002835421-42
Impugnação: 40.010156311-41
Impugnante: Nestle Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda.
IE: 003192763.02-40
Proc. S. Passivo: Christiane Alves Alvarenga/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso ou consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII, do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros, documentos fiscais e informações prestadas mediante intimação que, no período compreendido entre os meses de julho de 2020 a agosto de 2022, o Sujeito Passivo acima identificado cometeu as seguintes irregularidades:

I – Aproveitamento indevido de créditos do imposto relativo a mercadorias destinados a uso ou consumo do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

II – Falta de recolhimento do diferencial entre as alíquotas interestadual e interna, na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, inobservando o disposto no art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e

art. 12, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Os valores de imposto apurados e as multas exigidas podem ser visualizados no Relatório Fiscal Complementar e nas planilhas que compõem o lançamento.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 159/202.

Afirma, em muito apertada síntese, o que segue.

- nulidade do Auto de Infração em decorrência da falta de descrição clara e precisa do fato que motivou sua emissão, em ofensa ao art. 89 do RPTA. Acrescenta que não foi apresentado o “racional” (motivação) utilizado para afastar os itens do conceito de produto intermediário e que o lançamento trouxe apenas um resumo fechado, mês a mês, dos valores exigidos a título de estorno de crédito e de ICMS/Difal, sem detalhar os valores por nota fiscal. Conclui que a ausência desses elementos impede o exercício da ampla defesa e do contraditório;

- entende que todos os itens autuados são indispensáveis, essenciais e específicos para a fabricação de seus produtos, devendo ser considerados como produtos intermediários e/ou materiais de embalagem, com direito ao crédito, conforme imagens e explicações constantes do “Doc. 08”, anexo à Peça de Defesa. Acrescenta que deve ser realizada diligência fiscal para analisar o uso de cada item no processo produtivo da empresa. Transcreve jurisprudências e doutrina;

- a expressão “produtos intermediários”, utilizada atualmente na Lei Complementar nº 87/96, adveio da legislação do antigo Imposto sobre Consumo (atual IPI), razão pela qual deve ser observado o histórico dessa legislação, especialmente a Lei Federal nº 4.502/64, que suprimiu a expressão “produtos secundários”, incluindo-os dentre os produtos intermediários com direito ao crédito;

- acrescenta que desde então, o grupo “produto intermediário” passou a ser dividido entre “produto intermediário em sentido estrito” (o antigo “produto secundário”) e “produto intermediário em sentido amplo” (atual “produto intermediário”);

- com o advento do art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, o direito ao crédito relativo aos insumos deixou ser vinculado ao seu consumo imediato e integral no processo produtivo, passando a decorrer da imprescindibilidade do item no processo de industrialização de produtos com saídas tributadas, podendo esse consumo ocorrer de forma gradual, em período não superior a 12 meses;

- conclui que desde a LC nº 87/96, o consumo não necessita ser imediato ou integral, sendo suficiente, para garantir o direito ao crédito, que ele ocorra no processo de produção e que se trate de um insumo essencial e específico para a manutenção das características do produto da industrialização;

- a legislação do estado de Minas Gerais restringe indevidamente o conceito de produto intermediário, especialmente no caso do art. 66 da Lei nº 6.763/75 e da Instrução Normativa SLT nº 01/86. Transcreve jurisprudência do STJ sobre o tema;

- as exigências de ICMS/Difal e das respectivas multas devem ser canceladas, tendo em vista que as mercadorias autuadas são produtos intermediários ou materiais de embalagem e não materiais de uso ou consumo, conforme concluiu o Fisco;

- impossibilidade de exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada sobre o mesmo fato jurídico;

- caráter confiscatório e desproporcional das multas exigidas, que devem ser canceladas. Alternativamente, a multa isolada deve ser reduzida ao patamar máximo de 20% (vinte por cento).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 358/383, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

A Defesa alega nulidade do Auto de Infração em razão de falta de apresentação pelo Fisco do “racional” (motivação) utilizado para afastar os itens do conceito de produto intermediário, bem como pela não apresentação do demonstrativo dos itens por nota fiscal, trazendo apenas um resumo fechado, mês a mês, dos valores exigidos a título de estorno de crédito e de ICMS/Difal.

Acrescenta que o Auto de Infração carece de descrição clara e precisa do fato que motivou sua emissão, situação que ofende os requisitos de validade previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08.

Conclui que tais vícios impedem o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo Contribuinte, sendo suficientes para levar à anulação do lançamento.

Entretanto, não lhe assiste razão em seus argumentos.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo art. 89 do RPTA, que trata de clareza e precisão, especificamente, em seu inciso IV:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se)

Verifica-se, no caso dos autos, que foram observados todos os requisitos formais e materiais imprescindíveis para a atividade do lançamento, que possui a descrição clara e precisa do fato que motivou sua emissão, qual seja, a indevida classificação de materiais de uso ou consumo como se produtos intermediários e/ou materiais de embalagens fossem.

Tais elementos constam do Relatório Fiscal Complementar anexo ao Auto de Infração. Além disso, o relatório descreve, com clareza e precisão, a metodologia utilizada pelo Fisco para identificar as mercadorias objeto da autuação e para apurar o crédito tributário devido, denotando integral observância ao disposto no art. 89, inciso IV, do RPTA.

O Relatório Fiscal Complementar também faz expressa referência às Planilhas I (Crédito Indevido) e II (Diferencial de Alíquotas), que contém a listagem analítica e o detalhamento do crédito tributário em relação a cada um dos itens objeto da autuação.

Além disso, tais planilhas informam o motivo pelo qual cada uma dessas mercadorias foi considerada material de uso ou consumo e não um produto intermediário/material de embalagem.

Interessante reparar que a própria Defesa se utilizou dessa listagem analítica dos itens autuados para compor sua argumentação.

Ademais, a metodologia aplicada pelo Fisco para identificar os itens autuados e apurar o crédito tributário devido, assim como a fundamentação legal do

lançamento (base legal, infringências e penalidades), estão devidamente detalhadas no Relatório Fiscal, conforme já exposto.

Registre-se, por fim, que os autos do processo possuem as imagens dos itens autuados e o detalhamento da forma e local de utilização na empresa para todos eles, tratando-se de material de uso ou consumo e não de produtos intermediários/material de embalagem.

Assim, conclui-se que o lançamento foi elaborado com clareza e com a devida motivação está devidamente claro e motivado. Além disso, a Autuada compreendeu perfeitamente os motivos e o objeto da autuação, defendendo-se dela de forma completa e irrestrita, em uma Peça de Defesa que abordou todos os aspectos do lançamento e na qual ela exerceu de forma livre e adequada as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Por todo o exposto, deve ser afastada a alegação de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros, documentos fiscais e informações prestadas mediante intimação que, no período compreendido entre os meses de julho de 2020 a agosto de 2022, o Sujeito Passivo acima identificado cometeu as seguintes irregularidades:

I – Aproveitamento indevido de créditos do imposto relativo a mercadorias destinados a uso ou consumo do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

II – Falta de recolhimento do diferencial entre as alíquotas interestadual e interna, na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, inobservando o disposto no art. 5º, § 1º, item “6”, da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

I. Do Aproveitamento Indevido de Créditos – Materiais de Uso ou Consumo

A Defesa afirma que todos os itens autuados são indispensáveis, essenciais e específicos para a fabricação de seus produtos, devendo ser considerados como produtos intermediários e/ou materiais de embalagem, com direito ao crédito, conforme imagens e explicações constantes da peça de defesa.

Aduz que a expressão “produtos intermediários”, utilizada atualmente na Lei Complementar nº 87/96, adveio da legislação do antigo Imposto sobre Consumo (atual IPI), razão pela qual deve ser observado o histórico dessa legislação, especialmente a Lei Federal nº 4.502/64, que suprimiu a expressão “produtos secundários”, incluindo-os dentre os produtos intermediários com direito ao crédito.

Acrescenta que desde então, o grupo “produto intermediário” passou a ser dividido entre “produto intermediário em sentido estrito” (o antigo “produto secundário”) e “produto intermediário em sentido amplo” (atual “produto intermediário”).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que com o advento do art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, o direito ao crédito relativo aos insumos deixou ser vinculado ao seu consumo imediato e integral no processo produtivo, passando a decorrer da imprescindibilidade do item no processo de industrialização de produtos com saídas tributadas, podendo esse consumo ocorrer de forma gradual, em período não superior a 12 meses.

Conclui que desde a LC nº 87/96, o consumo não necessita ser imediato ou integral, sendo suficiente, para garantir o direito ao crédito, que ele ocorra no processo de produção e que se trate de um insumo essencial e específico para a manutenção das características do produto da industrialização.

Pede a realização de diligência fiscal para analisar o uso de cada item no processo produtivo da empresa e transcreve jurisprudências e doutrina.

No entanto, sem razão os argumentos.

De início, importante destacar que a não cumulatividade do ICMS encontra sua origem no art. 155, inciso II, § 2º, da CF/88, nos seguintes termos:

CF/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(Grifou-se)

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegure ao contribuinte o direito de 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:

LC 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;**

(Destacou-se)

Destaque-se que ao contrário do que afirma a Impugnante, a LC nº 87/96 não ampliou o conceito de produto intermediário. De fato, não há nenhuma menção à expressão “produto intermediário” em tal lei complementar, o que denota a fragilidade do argumento apresentado.

Como bem destaca o Fisco em sua manifestação, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendimento consolidado no sentido de que o direito constitucional à não cumulatividade do ICMS é regido pelo critério do crédito físico, o que significa dizer que produtos aplicados no processo produtivo, mas que não integram fisicamente o produto final, não geram direito ao creditamento do ICMS pela sua entrada.

Tal posição foi recentemente reforçada em acórdão proferido pela Segunda Turma daquele tribunal, em 06/02/18, referente ao julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 689.001/RS. Destaca-se trecho do interesse do voto proferido pelo Ilustre Ministro Dias Toffoli, relator do caso:

STF – RE 689001 AGR / RS

EMENTA AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. REGIME DE CRÉDITO FÍSICO. NÃO INTEGRANTES DO PRODUTO FINAL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

(...)

“...CONFORME CONSIGNADO NA DECISÃO AGRAVADA, O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE SOMENTE OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS QUE INTEGREM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL, POR SE SUJEITAREM AO REGIME DE CRÉDITO FÍSICO, SÃO CAPAZES DE GERAR O DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS, O QUE, DEFINITIVAMENTE, NÃO OCORRE NA PRESENTE LIDE, UMA VEZ QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM ASSENTOU QUE O CASO EM TELA REFERE-SE À AQUISIÇÃO DE BENS INTERMEDIÁRIOS QUE, SEM SE INTEGRAREM AO PRODUTO FINAL, SÃO UTILIZADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

...APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, NASCEU O BENEFÍCIO FISCAL REFERENTE AO DIREITO AO CRÉDITO EM OPERAÇÕES DE

ATIVO FIXO E BENS DE CONSUMO, SENDO CERTO QUE ESSE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO FOI ASSEGURADO NÃO DIRETAMENTE PELO TEXTO DA CONSTITUIÇÃO, MAS POR LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. ASSIM, CUMPRE RESSALTAR QUE OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS FORAM MANTIDOS SOB O REGIME DE CRÉDITO FÍSICO, HAJA VISTA QUE TAIS MERCADORIAS SÓ DÃO OPORTUNIDADE AO LANÇAMENTO ESCRITURAL SE INCORPORADOS AO PRODUTO FINAL, O QUE NÃO OCORREU NO CASO EM TELA.”

(DESTACOU-SE)

Tais excertos demonstram o claro e pacífico entendimento jurisprudencial da corte constitucional no sentido de que a vedação à apropriação de créditos do imposto relativo às mercadorias que se classificam como materiais de uso ou consumo está em perfeita sintonia com a norma constitucional da não cumulatividade do ICMS.

No âmbito do estado de Minas Gerais, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários e de materiais de embalagem, assim como a vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso ou consumo, inclusive de partes e peças de máquinas e equipamentos, estão regulamentados no art. 66, inciso V, alínea “b”, § 22 e no art. 70, incisos III e XVII, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

§ 22. Não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

(Grifou-se)

Depreende-se da norma contida no art. 66, supratranscrito, que, no caso de indústrias, produtos intermediários são aqueles itens empregados diretamente na industrialização da matéria-prima, de forma que “sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, esse mesmo diploma normativo (incisos I e II) define o que deve ser entendido por “imediata e integralmente”. Observe-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

(...)

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto; considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

(...)

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

(...)

(Grifou-se)

De acordo com a referida Instrução Normativa produto intermediário é aquele que é empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, e, também, o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma norma define que um produto individualizado se considera consumido diretamente no processo de industrialização, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Vale destacar que, ao contrário do que pressupõe a Defesa, não é a essencialidade ou a indispensabilidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do Contribuinte que determina a condição de produto intermediário para fins do direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86, supratranscritos.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a sua classificação como produto intermediário.

Na verdade, a imprescindibilidade de todos os produtos adquiridos por uma empresa resta implícita, pois sendo ela um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria só se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade como sinônimo do direito a crédito de ICMS. Como consequência, é imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade, de forma que

esse pressuposto lógico deve ser integralmente refutado, sob pena de distorção do próprio sentido e alcance da legislação vigente.

Como visto anteriormente, no âmbito do ICMS existe todo um arcabouço legal e regulamentar que estipula as regras relativas à definição do alcance e aplicação da expressão “produto intermediário” para fins de creditamento do imposto.

Assim, ainda que a expressão “produto intermediário” tenha sido originalmente utilizada pela legislação federal vigente nos anos 1960 e que origem ao atual IPI, isso não significa que quaisquer outras legislações que posteriormente se utilizaram do mesmo termo estejam eternamente vinculadas ao destino da legislação da IPI, como sugere a argumentação da Impugnante.

Os Entes Federativos são autônomos e possuem competências tributárias próprias, determinadas pela Constituição Federal, de forma que suas legislações tributárias não se submetem aos conceitos e definições da legislação federal, especialmente, às modificações ocorridas nessa legislação.

O raciocínio utilizado pela Defesa pretende estender à expressão “produto intermediário” o mesmo racional contido no art. 110 do CTN, relativo à inalterabilidade da *“definição, dos conceitos e do alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado”* (tais como “propriedade”, “compra e venda”, “locação”, etc.), de forma a vincular a legislação estadual a termos, conceitos e alterações ocorridas na legislação tributária federal.

Entretanto, tal pretensão não encontra amparo no ordenamento jurídico vigente e, de fato, mostra-se ilegal, na medida em que ofende a autonomia legislativa dos Entes Federativos Estaduais no campo do direito tributário, expressamente prevista no art. 24, inciso I, da CF/88:

CF/88

Art. 24. **Compete** à União, aos Estados e ao Distrito Federal **legislar concorrentemente sobre:**

I - **direito tributário**, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(Destacou-se)

Saliente-se que há situações pontuais em que a legislação tributária estadual, de forma voluntária, remete expressamente a conceitos e elementos externados pelas normas federais, como se dá, por exemplo, no caso do art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as **presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais**.

(Destacou-se)

Em hipóteses como essa, por óbvio, havendo alteração da legislação federal (por exemplo, criando-se uma nova hipótese de omissão de receita), tal modificação produzirá efeitos diretos e imediatos nas normas tributárias estaduais.

Contudo, no caso da expressão “produto intermediário”, a legislação estadual simplesmente se valeu de um termo/expressão também utilizado pela legislação federal, mas que não possui um conceito fechado advindo do direito privado, capaz de atrair a aplicação do citado art. 110 do CTN.

No âmbito do estado de Minas Gerais, os contornos e o alcance da expressão “produto intermediário” são uma matéria *interna corporis*, estando previstos na própria legislação tributária (em especial, na IN SLT nº 01/86), de forma que as normas federais que tratam do mesmo assunto (e suas alterações posteriores) não vinculam e nem afetam de *per si* a legislação estadual, como equivocadamente concluiu a Defesa.

Por fim, saliente-se que a distinção entre produto intermediário “em sentido estrito” e produto intermediário “em sentido amplo”, apresentada na Peça de Defesa para questionar a classificação adotada em relação aos itens autuados, tem natureza estritamente doutrinária e não encontra amparo na Lei Complementar nº 87/96 (que nem mesmo faz menção à expressão “produto intermediário”, como já dito) e nem na legislação tributária mineira.

Como consequência, tal distinção não é aplicável no presente caso, não tendo o condão de influenciar de qualquer forma as normas vigentes e, muito menos, a classificação das mercadorias envolvidas na autuação como materiais de uso ou consumo.

Pelo exposto, forçoso concluir que deve ser afastado qualquer argumento que tenha por escopo submeter os termos da legislação tributária mineira às normas da legislação federal e suas modificações posteriores, assim como a conceitos doutrinários que não foram adotados pelas normas que regem o imposto.

Analisando as mercadorias envolvidas na autuação e, especialmente, as informações prestadas pela própria Impugnante em resposta ao Termo de Intimação, nota-se que esses itens claramente não se enquadram como produtos intermediários e nem como materiais de embalagem.

Dentre eles, há itens que são utilizados em laboratórios de análises relativas a controle de qualidade e/ou contaminações (linhas marginais à produção), os quais, sabidamente, não se enquadram no conceito de produtos intermediários.

Outros são utilizadas na limpeza, conservação e desinfecção da linha de produção de produtos lácteos (HIDRÓXIDO DE SÓDIO LÍQUIDO 50%) e na impressão das etiquetas e fitas adesivas utilizadas para identificação de matéria prima e produtos terminados alocados no estoque, garantindo sua organização (ADITIVO ROSA INKJET IMAJE 8158 0.8L OTS, FLUIDO MARKEN A188-4 OTS).

Por óbvio, produtos utilizados para limpeza e desinfecção da linha de produção ou para imprimir etiquetas de controle de estoque armazenado jamais vão se

integrar de qualquer forma ao produto final, o que afasta a hipótese de que sejam classificados como produtos intermediários.

Alguns dos materiais de consumo autuados são utilizados na identificação, proteção e armazenagem da matéria-prima, dos produtos semiacabados e até de produtos para descarte ou reaproveitamento que, nesse último caso, aguardam o momento de serem reinseridos na linha principal do processo de produção.

Trata-se de produtos utilizados para identificar, proteger e armazenar matérias-primas, produtos semiacabados ou produtos para descarte/reaproveitamento, os quais não se enquadram no conceito de “embalagem” para fins de crédito do imposto, que alcança apenas as embalagens de venda da mercadoria a consumidor final.

Saliente-se que mesmo os itens de embalagem que são utilizados para o transporte das mercadorias acabadas, mas sem chegarem ao consumidor final (tais como pallets e filmes stretch), também não geram direito ao crédito do imposto, por estarem expressamente excluídos do conceito de industrialização nas modalidades acondicionamento e reacondicionamento, nos termos do disposto no art. 222, inciso II, alínea “d”, do RICMS/02:

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);

(...)

(Grifou-se)

A própria Superintendência de Tributação (SUTRI) da SEF/MG, órgão responsável pela interpretação da legislação tributária mineira, já externou o entendimento da SEF/MG em relação ao alcance do direito ao crédito relativo às embalagens, ao responder à recente Consulta de Contribuinte nº 092/23, que está em sintonia com a interpretação utilizada pelo Fisco na presente autuação:

Consulta de Contribuinte nº 092/23

(...)

No que toca ao **Filme Stretch**, quando utilizado para **viabilizar armazenamento e transporte**, não

compõe a embalagem da mercadoria, elemento este que, em se tratando de alimento animal, **se limita ao pacote que o envolve, ou seja, aquele que estabelece a unidade vendida ao consumidor final**. Logo, no caso da Consulente, a aquisição de tal mercadoria não dá ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Relativamente ao Ribbon, verifica-se que ele funciona como a tinta que insere informações indispensáveis na embalagem do alimento animal, tais quais lote e prazo de validade, que são, conforme informado, indicações obrigatórias. Dessa forma, na proporção de seu uso na confecção das embalagens, assim entendido a aposição de informações úteis, as respectivas aquisições ensejarão aproveitamento de créditos de ICMS.

Finalmente a Fita PP, embora possa ser utilizada no fechamento e lacração de produtos em geral, não é material apto a exercer tal função relativamente à alimentação animal. Sabe-se que essa mercadoria é embalada, normalmente, em invólucro plástico, que é fechado por meio da fusão de suas extremidades, função para a qual o item em questão é inapto. Diante disso, resta à Fita PP, no caso da Consulente, a função de mero elemento viabilizador do transporte, condição esta que inviabiliza o aproveitamento dos créditos de ICMS derivados de sua aquisição.

Dito isso, **vale lembrar que a alínea “d” do inciso II do art. 222 do RICMS exclui do conceito de embalagem aquilo que não altera a apresentação do produto ao respectivo consumidor, bem como os elementos destinados apenas ao respectivo transporte.**

(...)

(Destacou-se)

Registre-se que a diligência fiscal solicitada pela Impugnante para analisar o uso de cada item no processo produtivo da empresa mostra-se absolutamente desnecessária, na medida em que não há qualquer controvérsia a respeito de onde e/ou como os itens autuados são utilizados.

Os locais e formas de utilização de todos os itens autuados foram informados pela própria Impugnante, quando da resposta ao Termo de Intimação, inclusive com apresentação de fotos e informações detalhadas sobre a função desempenhada por cada um deles no âmbito de sua atividade.

Tais informações mostram-se suficientes para analisar e compreender qual é o uso desses itens no estabelecimento da Autuada, razão pela qual o pedido de diligência deve ser negado.

Por fim, a alegação de que o estado de Minas Gerais restringe indevidamente o conceito de produto intermediário, especialmente no caso do art. 66 da Lei nº 6.763/75 e da Instrução Normativa SLT nº 01/86, também não merece prosperar.

A legislação mineira sobre o tema, já transcrita, foi editada em estrita observância aos ritos legais e procedimentais definidores da atividade legislativa e regulamentar e estava vigente na data da ocorrência das infrações constatadas pelo Fisco.

Por essa razão, não cabe ao CCMG negar a sua vigência e aplicação com base em alegações de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, por força da limitação de competência contida no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e no art. 110 do RPTA):

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;

(...)

Por todo o exposto, correto o estorno de crédito realizado, na medida em que as mercadorias envolvidas na autuação não são produtos intermediários e nem materiais de embalagem, mas sim materiais de uso ou consumo.

II. Do Diferencial de Alíquotas – Materiais de Uso ou Consumo

A Defesa aduz que as exigências de ICMS/Difal e das respectivas multas devem ser canceladas, tendo em vista que as mercadorias autuadas são produtos intermediários ou materiais de embalagem e não materiais de uso ou consumo, conforme concluiu o Fisco.

No entanto, o argumento deve ser afastado.

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota devida nas aquisições interestaduais dos materiais de uso ou consumo.

Dentre os materiais de uso ou consumo objeto de estorno de crédito, para aqueles que foram adquiridos em operações interestaduais e que se sujeitam a alíquota interna superior à interestadual, deve ser recolhido o diferencial de alíquotas do imposto, nos termos do art. 5º, § 1º, item “6”, c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º, do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação

de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

6) a **entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo** ou ativo permanente.

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na **entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo** ou ativo permanente.

Art. 12 - As **alíquotas do imposto**, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º. Nas hipóteses dos **itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º**, o **regulamento estabelecerá como será calculado o imposto**, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º **Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:**

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a

alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto.

(...)

(Destacou-se)

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à exigibilidade do diferencial de alíquotas na citada hipótese de aquisição interestadual de materiais de uso ou consumo que possuam alíquota interna superior à interestadual.

Portanto, também nesse caso, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

III. Dos Questionamentos Relativos às Multas

A Defesa alega impossibilidade de exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada sobre o mesmo fato jurídico, no caso da irregularidade de estorno de crédito. Aduz, ainda, caráter confiscatório e desproporcional das multas exigidas, que no seu entender devem ser canceladas.

Conclui que, alternativamente, a multa isolada deve ser reduzida ao patamar máximo de 20% (vinte por cento).

Contudo, sem razão os argumentos.

As multas exigidas estão em consonância com a lei, sendo elas a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão da falta de pagamento do imposto (descumprimento de obrigação principal) e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, do mesmo diploma legal, em razão de apropriar crédito do imposto em desacordo com a legislação (descumprimento de obrigação acessória). Observe-se os dispositivos:

Lei nº 6.763/75

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, de forma que não se vislumbra a alegada dupla penalização do mesmo fato jurídico.

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

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. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(GRIFOU-SE)

Por fim, não há que se falar em caráter confiscatório em relação a multas que foram exigidas nos estritos termos e limites previstos na legislação de regência do imposto, como se deu no presente caso.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Parvati Teles Gonzalez e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 05 de março de 2024.

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

P