

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.300/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168236-71
Impugnação: 40.010129070-06
Impugnante: Teksid do Brasil Ltda.
IE: 067136016.00-34
Proc. S. Passivo: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito proveniente da entrada de pallets, espaçadores e engradados de madeira. Evidenciado nos autos que tais produtos caracterizam-se como embalagens, pois alteram a apresentação do produto final da Impugnante, sendo utilizados para agrupar os produtos, permitindo a comercialização das mercadorias com segurança e garantindo sua integralidade. Ademais, nos casos tratados nos presentes autos, tais embalagens são utilizadas em mercadorias destinadas à exportação e não retornam para a Impugnante. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada prevista, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2009, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento de créditos de ICMS destacados em notas fiscais referentes a aquisições de materiais considerados pela Fiscalização como de uso/consumo.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 147/164, em resumo, aos argumentos seguintes:

- inicialmente, descreve como se deu a constituição do crédito tributário lançado neste processo;

- em preliminar, cita o art. 142 do Código Tributário Nacional para afirmar que houve descumprimento pelo Fisco de requisitos mínimos indispensáveis à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalização do crédito tributário, mais precisamente o art. 89 do RPTA/MG que estabelece ser dever do Fisco citar, expressamente, o dispositivo legal infringido pelo sujeito passivo, exatamente porque tal requisito é da essência do lançamento e constitui o seu conteúdo e, inexistente a capitulação legal pertinente, nulo é o Auto de Infração;

- é pessoa jurídica de direito privado *"que tem por atividade principal a produção, comercialização, a importação e a exportação de fundidos de ferro, brutos e usinados, preponderantemente blocos para motores automotivos e, em geral, atividades complementares à indústria metalúrgica"*;

- nas exportações que realiza, precisa embalar seus produtos industrializados - precipuamente blocos de motor - não para simples efeito de transporte, mas para protegê-los e para proporcionar-lhes maior resistência e durabilidade;

- os blocos de motor contêm grande quantidade de ferro e, por isso mesmo, não podem ficar expostos "ao tempo", tampouco em contato direto com o solo, sob pena de sofrerem ação da ferrugem e outras substâncias corrosivas. Daí porque são colocados sobre os pallets de madeira. Estes se constituem na própria embalagem da mercadoria comercializada com o exterior;

- os pallets, além de assegurarem que o produto industrializado não entrará em contato com o solo, também possuem determinados espaçadores, que impedem o atrito dos produtos entre si;

- as partes e peças produzidas necessitam ser embaladas, sob pena, igualmente, de o atrito entre elas (ou sobre elas) causar-lhes sérios danos;

- em se tratando de peças menores, se vale dos engradados;

- o direito de crédito sobre a aquisição de embalagens está expressamente previsto no art. 66, inciso V do RICMS/MG que, em momento algum, restringiu o direito de crédito quando os materiais de embalagem fossem utilizados apenas para facilitar o transporte das mercadorias, muito embora este não seja seu caso já que os pallets, engradados e espaçadores de madeira destinam-se, literalmente, à composição e à proteção das mercadorias comercializadas;

- parece que o i. Agente, na verdade, e com todo o respeito, acabou misturando o conceito de embalagem - previsto no art. 66, inciso V, alínea "a", do RICMS/MG - com a definição de "acondicionamento" ou "reacondicionamento", expressões utilizadas pelo Regulamento para caracterizar uma operação de industrialização;

- o art. 222, inciso II, alínea "d", do RICMS/MG, não tem qualquer aplicação ao caso, porque é considerada, para todos os efeitos legais, como industrial e os pallets, os engradados e os espaçadores de madeira utilizados não se destinam apenas ao transporte das mercadorias comercializadas com o exterior, senão para compô-las, protegê-las e lhes assegurar a resistência;

- referidas embalagens, quando remetidas ao estrangeiro, não retornam;

- existindo processo de industrialização que não o "acondicionamento" ou "reacondicionamento", permanece íntegro o direito ao crédito do material de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

embalagem, ainda que empregado apenas para facilitar o transporte, pois o que o Regulamento mineiro veda é a utilização da embalagem de transporte para fins de definição da "industrialização" na modalidade de "acondicionamento" ou "reacondicionamento", e nada mais;

- sendo uma empresa industrial por natureza, os precedentes deste Conselho, referentes às empresas comerciais, não se aplicam ao caso. De fato, uma coisa é a empresa comercial adquirir materiais de embalagem somente para facilitar o transporte. Coisa totalmente distinta é quando uma empresa industrial adquire esses mesmos materiais para o transporte de seus produtos industrializados;

- sequer é necessária qualquer dilação probatória para comprovar o papel desempenhado pelos pallets, espaçadores e engradados de madeira, mas pode ser tomada emprestada a prova pericial produzida nos autos do PTA nº 01.000163787.40, oportunidade na qual o Sr. Sebastião Ferreira Rosa, Auditor Fiscal da Receita Estadual, atendendo ao pedido de diligência da 1ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, referendou, integralmente, suas alegações, restando plenamente caracterizada a função desempenhada pelos pallets, pelos espaçadores e pelos engradados de madeira, como verdadeiros materiais de embalagem aptos a garantir e assegurar resistência e durabilidade aos produtos de sua fabricação;

- este Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, em precedente bastante elucidativo (Acórdão nº 3.469/09/CE);

- no mesmo sentido do Acórdão nº 3.469/09/CE, entendem outros Conselhos de Contribuintes como, por exemplo, os Conselhos de Contribuintes do Estado da Bahia e do Rio de Janeiro;

- caso não sejam acatados os argumentos acima descritos, o que apenas para argumentar se admite, ainda assim a autuação merece ser reformulada, para se admitir o crédito em virtude das exportações realizadas;

- nesse sentido, cita a Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS/MG (tanto de 1996 quanto de 2002), para concluir que é permitida a apropriação - sem estorno - de créditos de mercadorias consumidas em processo de produção de bens destinados à exportação;

- cita também o Acórdão n.º 3.528/10/CE.

Ao final, requer, seja declarada a nulidade do Auto de Infração, seja deferido o traslado da prova pericial produzida no PTA nº 01.000163787.40 e julgado totalmente improcedente o crédito lançado.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 211/226, contrariamente ao alegado pela defesa, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- as argumentações preliminares da Impugnante são inadmissíveis para efeito de anulação do lançamento;

- como é claro no relatório fiscal, o Fisco não reconhece os produtos questionados como sendo embalagem, mas sim, material de uso e consumo, sendo fácil

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concluir que o Sujeito Passivo infringiu o inciso X do art. 66 do RICMS/02, perfeitamente identificado no Auto de Infração;

- para embasar a manifestação do Fisco no cerne da questão necessário se faz entender o processo de unitização de cargas, em especial a paletização, pelo que se juntou (fls. 102/117) o trabalho intitulado "Unitização de Cargas: Conceitos Gerais";

- os conceitos de unitização, em especial a paletização, são imprescindíveis para demonstrar que os pallets, engradados e espaçadores de madeiras adquiridos pela Autuada não se configuram como embalagem;

- os pallets, engradados e espaçadores de madeiras não podem ser classificados como embalagens, pois, não individualizam o produto e não alteram a sua apresentação, sendo utilizados pelo Sujeito Passivo somente para agrupar seus produtos, oferecendo segurança e agilidade nos processos de movimentação, estocagem e carregamento, utilizando-se de empilhadeiras;

- se os produtos têm como função principal a facilitação do transporte de suas mercadorias não podem ser considerados como embalagem, e, por consequência, sua aquisição não gera direito ao crédito do imposto;

- Quanto ao mérito propriamente dito, as argumentações de defesa são inadmissíveis para efeito de anulação do lançamento;

- cita o art. 222, inciso II, alínea "d" do RICMS/MG, as Consultas de Contribuinte n.ºs 224/07 e 276/06 da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda para concluir que na caracterização de um produto como embalagem deve ser considerado o invólucro ou recipiente que tenha por função principal embalar outra mercadoria, como também aqueles elementos que a componham, protejam ou assegurem a resistência desta, desde que destinada a alterar a apresentação do produto, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;

- cita também o Acórdão 3.432/09/CE;

- na perícia realizada no PTA de nº 01.000163787-40, em resposta ao Quesito n.º 05 (fl. 206), o Perito assim se manifestou: *“A impugnante tem como atividade a produção de fundidos de ferro e metal sendo seus produtos blocos de motor, coletor de escape, caixa de transmissão, discos de freios, girabrequins, tambores de freios, cabeçotes de motor, capa de mancal e caixa de diferencial, entre outros. Considerando as características de tais produtos, podemos afirmar que os pallets, espaçadores e engradados de madeira não podem ser considerados materiais sujeitos ao crédito pela indústria, na condição de matéria prima ou produto intermediário”* ;

- da análise dos arquivos eletrônicos - Sintegra, constatou-se que a Contribuinte autuada também classifica os mesmos produtos como vasilhames em operações de simples remessa (CFOP 5920 e 6920) quando da saída dos mesmos;

- este trabalho fiscal foi iniciado em dezembro de 2009, através do Auto de Infração n.º 01.000163787.40, lavrado contra a Contribuinte por aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente às aquisições dos mesmos produtos, porém, relativas ao exercício de 2004;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em 30 de julho de 2010, o Sujeito Passivo requereu a habilitação do referido Auto de Infração no Plano de Parcelamento Especial II, a que se refere o art. 2º do Decreto nº 45.358/10, apresentando Termo de Autodenúncia de aproveitamento indevido de crédito do imposto relativo às aquisições de pallets de madeira, espaçador de madeira e engradado de madeira, classificados como embalagem de apresentação, para os quais foram emitidas notas fiscais de remessa de embalagem, sem destaque do imposto, relativas aos exercícios de 2005 a 2009;

- embora o art. 20, da Lei Complementar n.º 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, a mesma lei complementar postergou este direito;

- a vedação ao crédito está prevista no art. 70, inciso II do RICMS/02;

- não se aplica o art. 32 da Lei Complementar n.º 87/96, conseqüentemente, não ensejam crédito as aquisições de mercadorias objeto do presente auto, pois as mesmas não integraram ou são consumidas no processo de industrialização.

- se o produto adquirido não se qualifica como matéria prima, produto intermediário ou embalagem, e sim como material de uso e consumo, sua aquisição nada mais é do que simplesmente custo de produção, e a legislação jamais poderia permitir seu abatimento com o tributo devido por suas operações tributáveis;

- cita um trecho do Acórdão n.º 3.528/10/CE para concluir que este admite o crédito somente das aquisições dos produtos utilizados no processo produtivo, o que, incontestavelmente, não é o caso das mercadorias discutidas, pois as mesmas não são utilizadas na linha de produção.

Ao final, pede a manutenção integral do feito fiscal.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência (fl. 229), que resulta na manifestação do Fisco à fl. 230 e juntada de documentos de fls. 231/236, relativos à recomposição da conta gráfica de autuação anterior, envolvendo o mesmo período e Sujeito Passivo.

A Impugnante retorna aos autos às fls. 244/246, oportunidade em que, mais uma vez defende o creditamento do ICMS sobre a entrada dos materiais em questão (*pallets*, espaçadores e engradados de madeira), em síntese, aos seguintes argumentos:

- em primeiro lugar, deve-se observar que, mesmo tendo sido realizada, demonstração consistente de que os pallets, espaçadores e engradados de madeira autuados não se prestam, simplesmente, ao transporte de seus produtos - demonstração esta escorada no laudo pericial de fls. 203/206 – o Fisco insiste nesse posicionamento. Renovadas as vênias ao entendimento fiscal, é importante registrar, quanto a esse ponto, que questões técnicas, como a presente, têm seu exame vinculado à análise de especialistas, não podendo dele destoar;

- a resposta dada ao Quesito nº 05 não confirma a presente autuação. Quando é dito que "(...) podemos afirmar que os pallets, espaçadores e engradados de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

madeira não podem ser considerados materiais sujeitos ao crédito pela indústria”, é também feita a ressalva de que tais materiais não ensejarão o *creditamento* “(. . .) *na condição de matéria prima ou produto intermediário*”. Em nenhum momento a sustentou que os bens autuados deveriam dar créditos do ICMS porque eram matérias primas e/ou produtos intermediários. O direito ao creditamento foi defendido com base na constatação de que os pallets, espaçadores e engradados de madeira são verdadeiras embalagens destinadas à proteção dos bens e, por isso, permitem o aproveitamento de créditos;

- os CFOPs citados pelo Fisco se referem, exclusivamente, a operações praticadas dentro do território nacional, enquanto que as operações autuadas são unicamente destinadas ao mercado externo;

- com a autodenúncia feita no PTA nº 05.00207007.18, apenas reconheceu a impossibilidade do creditamento nas remessas internas dos bens autuados e o presente Auto de Infração refere-se a operações de exportação, nas quais referidos materiais de embalagem não retornam ao seu estabelecimento.

Em seguida o Fisco se manifesta às fls. 248/252, afirmando, resumidamente:

- a conclusão do laudo pericial é semelhante ao entendimento do Fisco que caracterizou a infração à legislação tributária originária deste Auto de Infração, ou seja, as mercadorias adquiridas não podem ser consideradas materiais sujeitos ao crédito pela indústria na condição de matéria prima ou produto intermediário (fl. 206);

- os pallets, engradados e espaçadores de madeiras não podem ser classificados como embalagens, pois, não individualizam o produto e não alteram a sua apresentação, sendo utilizados pelo Sujeito Passivo somente para agrupar seus produtos, oferecendo segurança, proteção e agilidade para movimentação, estocagem e carregamento, utilizando-se de empilhadeiras;

- se os produtos têm como função principal a facilitação do transporte de suas mercadorias não podem ser considerados como embalagem, e por consequência, sua aquisição não gera direito ao crédito do imposto;

- a Fiscalização aceitou o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às aquisições de óleo protetivo utilizado para proteger as peças após o processo produtivo, pois, este material se enquadra no conceito de embalagem, na medida em que compõe, protege e lhe assegura a resistência, nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/MG, diferentemente dos pallets, engradados e espaçadores de madeiras;

- os conceitos de unitização contidos no Anexo IX (fls. 102/117), em especial a paletização, são diferentes do conceito de embalagem e imprescindíveis para demonstrar que os produtos adquiridos não se configuram como embalagem;

- as amostras de operações de simples remessa de vasilhames sem destaque do imposto foram trazidas aos autos somente para demonstrar que a Autuada também classifica os mesmos produtos como vasilhames (CFOP 5920 e 6920);

- o importante a entender é que a autuação versa sobre as entradas de mercadorias no estabelecimento e o aproveitamento indevido do crédito de ICMS

advindo dessas operações e, por esta razão, não interessa o destino das mercadorias produzidas;

- se o produto adquirido não se qualifica como matéria prima, produto intermediário ou embalagem, e sim como material de uso e consumo, sua aquisição nada mais é do que simplesmente custo de produção, e a legislação jamais poderia permitir seu abatimento com o tributo devido por suas operações tributáveis.

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 255/264, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2009, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento de créditos de ICMS destacados em notas fiscais referentes a aquisições de materiais considerados pela Fiscalização como de uso/consumo.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

Da Preliminar

Antes de se proceder à análise do mérito das exigências, cumpre verificar as questões postas pela Impugnante como preliminares e que ensejariam a nulidade do lançamento.

Requeru a Impugnante a nulidade do Auto de Infração lavrado pela ausência de citação expressa do dispositivo legal infringido, indagando: *"pressupondo que os pallets, espaçadores e engradados de madeira foram utilizados apenas para facilitar o transporte das mercadorias, tal e qual acusado pela Fiscalização, aonde está, nos dispositivos acima transcritos, tal proibição? Ou seja, qual é a norma que proíbe o creditamento sobre a embalagem que se destine apenas ao transporte de mercadoria? Não se encontra resposta para essas indagações na capitulação legal realizada pelo i. Agente."*

Com efeito, evoca o art. 142 do Código Tributário Nacional e o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, para alegar a nulidade do Auto de Infração, porque a citação do dispositivo legal infringido é da essência do lançamento.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
.....

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

I - número de identificação;

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.
.....

Verificada a legislação acima transcrita em confronto com o conteúdo dos presentes autos, mais precisamente do próprio Auto de Infração, conclui-se que o cerne da discussão é discordância entre a Impugnante e o Fisco em relação à conceituação dos produtos adquiridos e aplicados na sua produção.

Portanto, é legítimo na elaboração da peça fiscal a busca de todos os conceitos dispostos na legislação para formular uma linha de raciocínio.

Senão fosse assim, ainda tem-se que o art. 92 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, dispõe que, as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

É de se notar que o presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no citado art. 85 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos

Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, bem como ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

O Auto de Infração encontra-se instruído com “Relatório Fiscal” e por planilhas eletrônicas onde estão identificadas as notas fiscais objeto de estorno, cujas informações foram extraídas dos arquivos Sintegra e SPED (CD fl. 24). Confira-se o conteúdo da planilha na cópia física da primeira e última página às fls. 26/29.

Desta forma, não assiste razão à Impugnante quando pede a nulidade do Auto de Infração, não obstante, note-se que a mesma inclui em sua defesa a transcrição de todos os dispositivos legais tidos pelo Fisco como infringidos, relacionados com os itens estornados, o que evidenciou a compreensão do lançamento e proporcionou o pleno exercício do direito de defesa.

Inexistem os vícios materiais arguidos pela Impugnante, não havendo que se falar em nulidade da autuação.

Do pedido de deferimento do traslado da prova pericial, produzida no PTA nº 01.000163787-40.

Sobre essa questão, cumpre esclarecer que a prova pericial produzida no PTA 01.000163787-40, se deu em virtude de determinação pela 1ª Câmara quando da análise daquele lançamento. Nesse sentido, confira-se o que ficou acordado em 31 de março de 2010:

“ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, pela realização de perícia, formulando os seguintes quesitos: 1) considerando a informação constante dos autos de que a Impugnante ora classifica os produtos como vasilhames e ora como embalagens, esclarecer se os produtos cujos créditos são objeto de estorno retornam à Impugnante ou ficam com os adquirentes; 2) como a Impugnante contabiliza os produtos cujos créditos são objeto de estorno? 3) esclarecer quem são os adquirentes dos produtos finais da Impugnante, apresentando uma nota fiscal de saída para cada um deles; 4) caso haja venda unitária do produto final, esclarecer se os *pallets*, espaçadores e engradados de madeira chegam ao destino final; 5) considerando o processo produtivo da Impugnante e as características específicas de seu produto final, esclarecer se os *pallets*, espaçadores e engradados de madeira podem ser considerados como materiais sujeitos ao crédito pela indústria. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume”.

No entanto, o resultado da perícia relacionada ao PTA 01.000163787-40, sequer chegou a ser apreciado pela Câmara, já que, conforme a própria Impugnante esclarece à fl. 149, em 30 de julho de 2010 ela “*requereu habilitação daquele Auto de Infração no Plano de Parcelamento Especial II (PPE), disciplinado pelo Decreto nº 45.358/10*”. Cópia do “Requerimento de Habilitação” encontra-se anexada à fl. 80.

Registra-se que tanto o Sujeito Passivo, quanto o objeto desta ação fiscal e a destinação dos materiais sobre os quais aqui se discute o direito ao creditamento, são idênticos ao do PTA 01.000163787.40.

Assim sendo, e, tendo em vista que as informações constantes do laudo pericial, trazidos à colação pela Impugnante, podem contribuir para elucidação de eventuais dúvidas sobre a destinação, classificação ou natureza desses materiais, nenhum óbice apresenta-se ao deferimento do pedido de empréstimo daquela prova (fls. 200/206).

Ademais, na prática, como os esclarecimentos foram trazidos junto à impugnação, o Fisco já teve oportunidade de verificar os elementos constantes do laudo e até sobre eles se manifestar.

Pelo exposto, em verdade, o pedido formulado pela Impugnante, na prática já se concretizou.

Do Mérito

Repita-se pela importância, que a autuação decorreu do entendimento fazendário de que a Impugnante se creditou indevidamente do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de pallets de madeira, espaçadores de madeira e engradados de madeira. Para o Fisco, tais bens não poderiam ter sido classificados como materiais de embalagem, mas como materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, já que se prestam apenas para facilitar o transporte das mercadorias produzidas pela Impugnante (blocos de motor).

Compõem o Auto de Infração:

- Relatório Fiscal - contendo a descrição das irregularidades apuradas, detalhamento dos dispositivos relativos a infringências e penalidades e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 06/09);
- Anexo II - Recomposição da Conta Gráfica e Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 17/23);
- Anexo III - Planilha eletrônica contendo relação notas fiscais autuadas extraídas dos arquivos do Sintegra e SPED, CD-Rom fl. 24, amostragem impressa (fls. 26/29);
- Anexo IV - cópia das notas fiscais de entrada (amostragem – fls. 32/58);
- Anexo V - cópia do Livro Registro de Entradas (amostragem – fls. 60/78);
- Anexo VI - cópia do Termo de Autodenúncia – (fls. 80/90);
- Anexo VII - Conta Corrente Fiscal (fls. 92/96);
- Anexo VIII - fotografias (fls. 98/100);
- Anexo IX - “Unitização de Cargas: Conceitos Gerais” (fls. 102/117).

Em sua peça de defesa a Impugnante destacar que, em dezembro de 2009, foi cientificada da lavratura do Auto de Infração n.º 01.000163787.40, por meio do qual

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o Fisco lhe imputou a mesma falta descrita na autuação que ora se combate, só que com relação ao exercício de 2004, exclusivamente.

Posteriormente, em 30 de julho de 2010, a Impugnante requereu a habilitação daquele Auto de Infração no Plano de Parcelamento Especial II (PPE), disciplinado pelo Decreto nº 45.358/10, formalizada no PTA nº 05.00207007.18 (Anexo VI - fls. 80-81). Neste mesmo PTA, a Impugnante apresentou Termo de Autodenúncia, no qual informou a ocorrência da seguinte infração à legislação tributária estadual: "*aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo a aquisição de pallets de madeira, espaçador de madeira e engradado de madeira, classificados indevidamente como embalagens de apresentação, para os quais foram emitidas notas fiscais de Remessa de Embalagem*". Os valores objeto da autodenúncia abrangeram os exercícios de 2005 a 2009.

A Impugnante esclarece também que somente reconheceu como devido o ICMS incidente nas aquisições de pallets, espaçadores e engradados de madeira cujas saídas posteriores foram realizadas no mercado interno, cujas embalagens eram remetidas e retornavam ao seu estabelecimento.

Assim, dos autos extrai-se que a Impugnante procedeu ao pagamento das operações realizadas no mercado interno justamente porque, em diversas delas, os pallets, espaçadores e engradados de madeira retornavam ao seu estabelecimento. Como essa realidade não era a mesma para as operações realizadas com o exterior - os pallets, espaçadores e engradados de madeira nunca retornam diante do elevadíssimo custo que isto representaria, a Impugnante optou por não incluir os valores correlatos na autodenúncia.

Conforme demonstrado na cópia da VFA, as exigências apuradas na autuação anterior (PTA 01. 000163787.40) se restringem a créditos por entradas ocorridas em 2004, cujo estorno repercutiu em recolhimento a menor nos meses de setembro, outubro e novembro de 2007 (fl. 236).

Já com relação aos créditos constantes do "Termo de Autodenúncia", referentes a entradas ocorridas no período de janeiro de 2005 a dezembro (fl. 81), conforme demonstrado à fl. 23, esses valores foram deduzidos do crédito de ICMS glosado na presente autuação. Portanto, fica afastada a possibilidade de cobrança em duplicidade.

No mérito, propriamente dito, depreende-se que a controvérsia gira em torno do alcance do princípio da não cumulatividade no caso dos autos. Na interpretação da Impugnante o estorno não se justifica uma vez que os produtos (pallets, espaçadores e engradados de madeira), "*além de alterar a apresentação do produto, são consumidos ou integrados ao produto final*". Por sua vez os fundamentos da Fiscalização residem no mesmo preceito, porém, se situam no campo das restrições extraídas do próprio conceito contido nas regras definidoras do sistema de compensação do ICMS.

Cumprido destacar, para delimitar a matéria controvertida, que a discussão está adstrita ao creditamento de ICMS sobre a aquisição de pallets, engradados e espaçadores de madeira cujas operações posteriores tiveram por destino o mercado externo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado *"que tem por atividade principal a produção, comercialização, a importação e a exportação de fundidos de ferro, brutos e usinados, preponderantemente blocos para motores automotivos e, em geral, atividades complementares à indústria metalúrgica"*.

Verifica-se das informações existentes nos autos, que a Impugnante, nas exportações que realiza, embala seus produtos industrializados - precipuamente blocos de motor - não para simples efeito de transporte, mas para protegê-los e proporcionar-lhes maior resistência e durabilidade, garantido sua integralidade até a completa operação de circulação da mercadoria.

Dentre as embalagens utilizadas, estão os pallets, engradados e espaçadores de madeira.

Os blocos de motor produzidos pela Defendente contêm grande quantidade de ferro e, por isso mesmo, não podem ficar expostos "ao tempo", muito menos entrar em contato direto com o solo, sob pena de sofrerem ação da ferrugem e outras substâncias corrosivas. Daí porque são colocados sobre os pallets de madeira. Estes se constituem na própria embalagem da mercadoria comercializada com o exterior.

Veja-se a comprovação da utilização destes pallets no processo produtivo da Impugnante uma vez que caso os mesmos não fossem apostos, não haveria condições da mercadoria ser utilizada.

Os pallets, além de assegurarem que o produto industrializado não entrará em contato com o solo, também possuem determinados espaçadores, que impedem o atrito dos produtos entre si e que estes sejam danificados.

Por outro lado, as partes e peças, produzidas pela Impugnante, necessitam ser embaladas, sob pena, igualmente, de o atrito entre elas (ou sobre elas) causar-lhes sérios danos.

Assim, de acordo com o que pode ser visto nas fotografias apostas na impugnação, os blocos de motor são colocados sobre pallets e embalados; quando há o empilhamento, coloca-se, entre eles, um separador de madeira. Em tais hipóteses, os pallets e os separadores de madeira fazem parte da própria embalagem do produto, sendo, portanto, incorporados à mercadoria.

Quando a mercadoria se trata de peças menores, a Impugnante se vale dos engradados.

Tendo em vista este contexto fático, cumpre lembrar que o aproveitamento de créditos do ICMS encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

.....
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96 permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que esta utilização possa ocorrer.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

"Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração." (grifos não constam do original)

Assim, a Lei n.º 6.763/75 fala de material de embalagem e de bens alheios a atividade do estabelecimento.

Veja-se o que dispõe o art. 66, inciso V do RICMS/MG:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....

Da leitura dos dispositivos transcritos verifica-se que o art. 66 do RICMS é que regula o direito de crédito de ICMS nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Além disso, traz o conceito de embalagem, para dizer que nele se incluem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Na alínea "a" do inciso V do art. 66, menciona-se que no conceito de embalagem estão incluídos diversos elementos. Assim, o Regulamento do ICMS não limitou o conceito de embalagem aos elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência. Esses elementos estão incluídos no conceito de embalagem.

Não há que se confundir os conceitos de embalagem - previsto no art. 66, inciso V, alínea "a", do RICMS/MG - com os de acondicionamento ou reacondicionamento, expressões utilizadas pelo Regulamento para caracterizar uma operação de industrialização.

De fato, estabelece o art. 222 do RICMS/MG que:

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

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 §§ 1º a 3º deste artigo, 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);

.....

O art. 222, inciso II, alínea "d" do RICMS/MG trata de uma questão bastante necessária em vários casos dispostos neste mesmo regulamento. Contudo, a finalidade dos conceitos apresentados no mencionado art. 222 não é para definição de aproveitamento de crédito do imposto pois, neste caso, já existe norma específica, qual seja, o citado art. 66 do mesmo RICMS/02.

Assim, as definições do art. 222 do RICMS/02 não devem ser tomadas como preponderantes para solucionar a controvérsia posta nos presentes autos.

Lembre-se que não há no caso dos autos qualquer dúvida de que a Impugnante seja uma indústria, pois ela produz blocos de motor. Ou seja, a Impugnante é considerada, para todos os efeitos legais, como industrial em virtude de realizar operações de industrialização na modalidade transformação, e não na modalidade de acondicionamento ou reacondicionamento.

Nesta linha, os pallets, os engradados e os espaçadores de madeira pela Defendente utilizados não se destinam apenas ao transporte das mercadorias comercializadas com o exterior, senão para compô-las, protegê-las e lhes assegurar a resistência.

Ademais, situação preponderante para solucionar a controvérsia dos presentes autos, demonstrando que os pallets, os engradados e os espaçadores de madeira integram o produto final da Impugnante, é o fato de que quando remetidas as mercadorias ao estrangeiro, estes componentes não retornam para o estabelecimento da Impugnante.

Portanto, como a Impugnante é uma empresa industrial por natureza, a matéria dos autos não se aplicam quaisquer entendimentos voltados para empresas comerciais ou mesmo para situações que não sejam de exportação.

Configuram-se situação distintas o fato de uma empresa comercial adquirir materiais de embalagem somente para facilitar o transporte e o fato de uma empresa industrial adquirir talvez os mesmos materiais para o transporte de seus produtos industrializados.

Na situação em análise os pallets, espaçadores e engradados de madeira têm por função precípua não a facilitação do transporte das mercadorias comercializadas, mas a sua proteção. Tais materiais compõem a embalagem destas mercadorias e, diga-se novamente, não retornam à Impugnante.

Como dito anteriormente, a Impugnante foi autuada conforme PTA n.º 01.000163787-40, quando então o Fisco lhe exigiu o estorno dos créditos de ICMS nas aquisições de pallets, engradados e espaçadores de madeira, valendo-se da mesma fundamentação utilizada no lançamento que ora se combate. A principal diferença entre aquele processo e o presente é que, ali, discutia-se as operações realizadas no mercado interno, ao passo que aqui se discute as operações realizadas com o exterior. A distinção se faz importante porque, nas operações internas, os pallets, engradados e espaçadores de madeira retornavam à Impugnante, o mesmo não ocorrendo nas operações com o estrangeiro.

A prova pericial realizada naquele processo (PTA n.º 01.000163787-40) é suficiente para trazer luzes à questão controvertida.

Assim, verifica-se que indagado a respeito das funções específicas que os pallets e os engradados de madeira exercem sobre os produtos de fabricação da Impugnante, o Perito concluiu que *"tanto os pallets, como também os engradados de madeira, evitam ou impedem o contato direto dos blocos de motor com o solo"* e, exatamente por isso, *"podem, de fato, proteger ou ajudar na conservação dos produtos fabricados pela impugnante"*.

Já quanto aos espaçadores, o Perito também rumou no mesmo caminho: “*os espaçadores de madeira, quando colocados entre os blocos de motor, têm de fato a função de evitar o atrito entre as peças, proporcionando maior resistência e durabilidade*”.

Pela análise desta perícia verifica-se ainda a natureza de embalagem primária dos itens autuados pela Fiscalização, pois o Perito afirma que “*os produtos fabricados pela empresa, especificamente os blocos de motor, não são acondicionados em qualquer embalagem antes de serem colocados em pallets ou engradados de madeira*”.

Também pelo laudo pericial é possível verificar que, a ausência dos pallets, engradados ou dos espaçadores de madeira inviabilizaria a operação de circulação de mercadorias pois poderia haver problemas com a mercadoria. Neste sentido, afirma o Perito que “*o transporte de blocos de motor, soltos no veículo, certamente poderá ocasionar danos ou avarias nos produtos fabricados pela impugnante*”.

Diante dessas constatações, restou plenamente caracterizada a função desempenhada pelos pallets, pelos espaçadores e pelos engradados de madeira, como verdadeiros materiais de embalagem aptos a garantir e assegurar resistência e durabilidade aos produtos de fabricação da Impugnante. Ademais, em se tratando de mercadorias exportadas, estas embalagens não retornam à Impugnante o que configura que as mesmas não se prestam apenas ao transporte e que estão inseridas no custo do produto.

Importante ainda traçar algumas ponderações sobre a questão levantada pelo Fisco como reforço à autuação tendo em vista que os produtos adquiridos não poderiam ser classificados como produtos intermediários, e sim como de uso e consumo por ter a Impugnante, segundo seus arquivos eletrônicos – Sintegra, classificado os mesmos produtos como vasilhames em operações de simples remessa (CFOP 5920 e 6920) quando da saída dos mesmos, a exemplo das operações relacionadas pelo Fisco à fl. 222.

Entretanto, os CFOPs citados se referem, exclusivamente, a operações praticadas dentro do território nacional, enquanto que as operações autuadas são unicamente destinadas ao mercado externo.

Ademais, a Autodenúncia do PTA n.º 05.00207007.18, apenas reconheceu a impossibilidade do creditamento nos casos das operações internas, enquanto o presente auto de infração refere-se a operações de exportação.

Para tal conclusão não interessa saber que as amostras de operações de simples remessa de vasilhames sem destaque do imposto foram trazidas aos autos somente para demonstrar que a Impugnante também classifica os mesmos produtos como vasilhames (CFOP 5920 e 6920) quando da saída dos mesmos. Isto porque, o Fisco teve chance de mostrar, até mesmo por outra amostragem, que a mesma situação se configurava em operações para o exterior, e não o fez.

Esta situação representa uma grande distinção pois os produtos cujo crédito ora se questiona, quando utilizados como embalagem de produtos vendidos no mercado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interno, por vezes retornam ao estabelecimento da Impugnante, o que não ocorre no caso das mercadorias destinadas à exportação.

Restando configurado que os produtos cujo crédito foi estornado pela Fiscalização enquadram-se no conceito de materiais de embalagem, conclui-se pelo acerto do aproveitamento de crédito efetuado pela Impugnante.

Em face desta conclusão, não se fará aqui apontamentos sobre a questão subsidiária apresentada pela Impugnante em relação à possibilidade dos créditos que ocorreu em um período determinado permitido pelo RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Tábata Hollerbach Siqueira (Revisora) e Maria Laura Bráulia de Carvalho Porto que o julgavam procedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Tábata Hollerbach Siqueira (Revisora), Maria Laura Bráulia de Carvalho Porto e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 16 de agosto de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.300/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168236-71	
Impugnação:	40.010129070-06	
Impugnante:	Teksid do Brasil Ltda. IE: 067136016.00-34	
Proc. S. Passivo:	Otto Carvalho Pessoa de Mendonça/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pela Conselheira Tábata Hollerbach Siqueira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme anteriormente exposto, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/2005 a 31/12/2009 em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos à aquisição de materiais classificados pela Fiscalização como de uso e consumo.

A decisão da 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG se deu, pelo voto de qualidade, pelo julgamento da improcedência do lançamento.

De início, cabe ressaltar que a discordância em relação aos votos vencedores diz respeito ao entendimento sobre o direito do contribuinte ao aproveitamento do crédito relativo à aquisição de palletes, espaçadores e engradados de madeira destinados posteriormente à exportação de suas mercadorias.

A Autuada classificou os produtos supracitados como embalagens, nos termos do artigo 66, V, "a" do RICMS/02 e, conseqüentemente, aproveitou o crédito de ICMS destacado nas notas fiscais de entrada.

De maneira diversa, reconheceu a Fiscalização tratarem-se os mesmos de material de uso e consumo, concluindo, assim, pela infringência por parte da Autuada ao disposto no artigo 66, X do 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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

Conforme apontado no Relatório Fiscal e reiterado pela Autuada em sua Impugnação, esta tem por atividade principal a produção, comercialização, importação e exportação de fundidos de ferro, brutos e usinados, preponderantemente blocos para motores automotivos e, em geral, atividades complementares à indústria metalúrgica, ou seja, sua atividade principal é de industrialização. Dessa forma, importante se faz a análise das Disposições Gerais contidas no artigo 222 do RICMS/2002, especificamente em seu inciso II, que define os conceitos de industrialização, incluindo os de acondicionamento e reacondicionamento:

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 a 3º deste artigo, 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);

Diante do exposto, conclui-se que os objetos da autuação não podem ser classificados como embalagens, uma vez que não se destinam à alteração da apresentação do produto, mas materiais de uso e consumo e, como tal, sua aquisição nada mais é do que simples custo de produção, hipótese em que e a legislação veda o abatimento desses créditos de imposto com os débitos por suas operações tributáveis.

Nos mesmos termos, elucidativos se fazem os conceitos apresentados em trabalho elaborado pelo Centro Tecnológico do Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas da Universidade Federal de Santa Catarina sobre o processo de unitização de cargas e, em especial a paletização (disponível em: <http://www.eps.ufsc.br/labs/grad/disciplinas/GerenciaDeMateriais/99.1/unitizacao.doc>):

“A unitização consiste na operação de união de mercadorias de peso, tamanho e formato distintos em cargas de volumes unitários, possibilitando uma racionalização do espaço útil e maior agilidade e segurança em processos de desembarque e embarque”.

“A paletização é, sem sombra de dúvida, a forma de unitização mais conhecida e difundida nos dias de hoje. Basicamente, consiste de uma plataforma, geralmente de madeira (mas que também pode ser de metal, plástico, fibra ou outro material), disposta horizontalmente, no qual a carga pode ser empilhada e estabilizada. Na maioria dos casos é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

projetado para ser movimentado mecanicamente, através de guindastes, empilhadeiras ou veículos de garfo”.

“A unitização provou ser uma ferramenta eficiente na diminuição do tempo de carga e descarga de materiais, além de oferecer maior segurança aos produtos e permitir um controle muito mais eficiente dos estoques”.

Os conceitos prestados acima corroboram para a desclassificação dos pallets, engradados e espaçadores de madeiras como embalagem, ao apresentar como principal função da unitização, que tem na paletização sua espécie mais conhecida, a facilitação do transporte de mercadorias, oferecendo maior eficiência e segurança.

Reforça o entendimento da Fiscalização a constatação, da análise dos arquivos eletrônicos – Sintegra, de que a Autuada também classifica as mercadorias objeto da autuação como vasilhames em operações de simples remessa (CFOP 5920 e 6920) no momento de sua saída, ou seja, classifica os mesmos produtos ora como vasilhame, ora como material de embalagem.

Ressalta-se, ainda, que a Autuada, em dois momentos distintos, reconheceu como indevidos os créditos do imposto por ela aproveitados relativos às aquisições de pallets, espaçadores e engradados de madeira. Primeiramente, ao requerer a habilitação no Plano de Parcelamento Especial II do Auto de Infração nº 01.000163787.40, referente ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS relativo às aquisições dos mesmos produtos, porém, no exercício de 2004. Posteriormente, ao apresentar Termo de Autodenúncia de aproveitamento indevido de crédito do imposto relativo às aquisições dos mesmos produtos, para os quais foram emitidas notas fiscais de remessa de embalagem, sem destaque do imposto, relativas aos exercícios de 2005 a 2009 (grifo nosso).

Ressalva-se que os cálculos do presente Auto de Infração contemplaram os valores reconhecidos pela Autuada no Termo de Autodenúncia supracitado e que, como este se refere apenas às aquisições dos produtos para os quais foram emitidas notas fiscais de remessa de embalagem, as operações remanescentes na autuação não são apenas exportações, mas todas as operações (internas e externas) para as quais não foram emitidas as referidas notas fiscais.

Por fim, em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos relativos às aquisições de pallets, espaçadores e engradados de madeira destinados posteriormente à exportação dos produtos, destaca-se que, 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 destinadas a uso e consumo, o artigo 33, inciso I, da mesma Lei postergou este direito para janeiro de 2011 (fls.223/224). Recentemente, por força da redação dada pela Lcp nº138 de 2010, este direito foi prorrogado para janeiro de 2020. Verbis:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

Além disso, tal dispositivo legal traz, ainda, outras restrições ao gozo do benefício, não só em relação às operações isentas ou não tributadas, mas especialmente em relação às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Por essas considerações, com a devida vênia, divirjo dos doutos votos vencedores para considerar totalmente procedente o lançamento, visto que indevido o aproveitamento de crédito referente às entradas de palletes, espaçadores e engradados de madeira, independentemente de tratar-se de operação interna ou de exportação, por entender que, em ambos os casos, os produtos devem ser classificados como materiais de uso e consumo e, portanto, nos termos do artigo 66, X do RICMS/2002, suscetíveis ao aproveitamento do crédito só a partir de 1º de janeiro de 2020, até segunda ordem.

Sala das Sessões, 16 de agosto de 2011.

Tábata Hollerbach Siqueira
Conselheira