

Acórdão: 23.379/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001028252-28
Impugnação: 40.010147221-78
Impugnante: Alumipack Indústria de Embalagens Ltda.
IE: 001016788.02-76
Proc. S. Passivo: Wilson dos Santos Filho/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERNA. Constatado o recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria, com destaque da alíquota de 12% (doze por cento) ou 4% (quatro por cento) ao invés de 18% (dezoito por cento), em detrimento da previsão contida na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02. Contudo, deve-se excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Ingles”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, o que possibilita a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante análise de arquivos digitais e documentos fiscais da Contribuinte, de que, no período de agosto de 2016 a dezembro de 2017, a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/47, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 64/68.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 75, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 77/80.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 86.

Em sessão realizada em 24/09/19, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 01/10/19, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Mariel Orsi Gameiro, que julgavam parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.65”, do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que o Fisco não indicou os motivos que embasaram a acusação fiscal, em ofensa ao art. 89, inciso IV, do RPTA, pela inobservância dos requisitos de validade do Auto de Infração.

Entende que o Fisco deixou de consignar as “*considerações tendentes a corroborar a existência da suposta irregularidade e a inaplicabilidade do disposto na Subalínea b.30 do inciso I do art. 42 do ICMS*”.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, havendo, inclusive, a “*descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado*”.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Cumpre reproduzir, a título de observação, o seguinte relato do Fisco, apresentado em sua manifestação fiscal, que demonstra que a Contribuinte já tinha total ciência da irregularidade em comento:

Aliás, nada do assunto ali tratado pode ser considerado novo para o Sujeito Passivo, em razão de reuniões realizadas com o Sr. ANTÔNIO CARLOS MEDINA SANTOS, seu contador e procurador. Na primeira reunião, lhe foi dada a oportunidade de explicar e justificar a adoção da alíquota de ICMS de 12% na venda interna de seus produtos, enquadrados na subalínea “b-30” do inciso I, do art. 42 do

RICMS/02. Em novo encontro, apresentou, a seu favor, cópia da consulta formulada à SUTRI (Consulta nº 283/2010, de 14/12/2010). Posteriormente, em outra reunião, após análise desse documento e de correlatos, informamos-lhe da interpretação da fiscalização sobre o assunto (definição tributária de “embalagem”), reputando como correta na aplicação de alguns de seus produtos a alíquota de 18%, prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, e que resultou na emissão do presente Auto de Infração.

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata da constatação, mediante análise de arquivos digitais e documentos fiscais da Contribuinte, de que, no período de agosto de 2016 a dezembro de 2017, a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria.

O Fisco esclarece que a Autuada efetuou destaque do imposto à alíquota de 12% (doze por cento), ou 4% (quatro por cento), ao invés de 18% (dezoito por cento), em detrimento da previsão contida na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;”

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, **limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;**

(...)

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.

(Destacou-se).

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/2004:

"VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:"

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os produtos objeto de autuação, vinculados às respectivas notas fiscais de saída, constam do Anexo 3 do Auto de Infração (DVD-R de fls. 22), em que se apurou, para cada item, a diferença do imposto exigido.

Observa-se nesse cálculo que, considerando que o ICMS é calculado “por dentro”, compondo a sua própria base de cálculo, o Fisco apurou a base de cálculo ajustada (correta) excluindo o ICMS incorretamente destacado (12% ou 4%) da respectiva base de cálculo do imposto, para, em seguida, embutir (por dentro) a alíquota de 18% (dezoito por cento) devida na operação.

E ainda, o ICMS exigido nestes autos (recolhido a menor pela Autuada) é o resultado da aplicação da alíquota interna (18% - dezoito por cento) sobre a base de cálculo correta menos o ICMS destacado no respectivo documento fiscal.

O Demonstrativo do Crédito Tributário mensal encontra-se às fls. 24/25 dos autos (Anexo 4 do Auto de Infração).

Nota-se que os valores apurados da Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, foram sempre inferiores ao limite máximo de 5% (cinco por cento) do valor das operações previsto no mesmo dispositivo legal atualmente vigente.

No Anexo 5 do Auto de Infração (fls. 27/33), o Fisco acostou, por amostragem, os Documentos Auxiliares de Nota Notas Fiscais Eletrônicas - DANFES relativos às notas fiscais objeto de autuação.

A Impugnante afirma que os produtos objeto de autuação são caracterizados como “embalagens” à luz do disposto no art. 222, inciso II, alínea “d” c/c art. 66, inciso V, alínea “a”, ambos do RICMS/02.

Acrescenta que os itens fabricados (bandejas, formas para bolo e para pizza, pratos, marmitas e suas tampas) “*têm por finalidade embalar os gêneros alimentícios neles acondicionados*”, submetendo-se, portanto, à aplicação da alíquota de ICMS de 12% (doze por cento) definida na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

No intuito de embasar seu entendimento, apresenta ilustrações de tais produtos e cita as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH (aprovadas pela IN RFB Nº 807/08) relativas à posição 73.10.

Salienta que, sobre o assunto, formulou consulta à Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), resultando na Solução de Consulta de Contribuinte nº 283/2010, de 14/12/2010, a qual consigna que “*o produto marmita comercializado pela Consulente enquadra-se no conceito de embalagem...*”, devendo ser aplicada a alíquota de 12% (doze por cento), estabelecida na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Manifesta, no entanto, sua discordância do posicionamento dado pela mesma consulta ao produto “papel alumínio”, que determina a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) a essa mercadoria.

Entende que o produto “papel alumínio” se enquadra no conceito de “embalagem” e afirma, ainda, que, *“se o texto legal, ao definir que será aplicada a alíquota de 12% às embalagens destinadas a contribuinte do ICMS, não fez qualquer ressalva sobre a finalidade a ser adotada pelo contribuinte destinatário, o entendimento exposto na consulta não merece prosperar, porquanto impõe uma restrição que não está prevista na legislação pertinente”*.

O Fisco, por sua vez, informa que *“os produtos comercializados pela ALUMIPACK (papel alumínio, formas de alumínio, bandejas de alumínio, assadeiras, etc.) são revendidos pelos compradores/destinatários (Atacadistas, Distribuidoras, Supermercados, mercearias, etc.), na mesma forma em que se encontram. Ou seja, naquele momento são apenas mercadorias como quaisquer outras, não sendo utilizadas para alterar a apresentação de nenhum produto pela sua colocação (tendo uso, inclusive, doméstico)”*.

Afirma que a Consulta de Contribuintes nº 283/2010 (efetivada pelo Sujeito Passivo) vem confirmar seu entendimento ao registrar:

“Entretanto, no que concerne ao produto papel alumínio, na hipótese de ser destinado a contribuinte do ICMS que irá revendê-lo com a mesma apresentação em que foi adquirido, não o utilizando para acondicionar mercadorias para a comercialização, não será enquadrado no conceito de embalagem para fins tributários, aplicando-se às operações internas com ele realizadas a alíquota de 18% prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.”

O Fisco declara, também, que o produto “marmitta”, reconhecido como embalagem (com aplicação da alíquota de 12%) na mesma Consulta, não integra a relação de mercadorias objeto de autuação.

Acrescenta que, na mesma linha, foi observada a Consulta Interna nº 047/2011, na qual foi considerado que as formas de pizza e de marmitex se enquadram no conceito de “embalagem”, alegando que *“a ALUMIPACK não pode estender esse entendimento de “embalagem” a outros produtos não expressamente citados pelas consultas em apreço”*.

Para melhor deslinde da controvérsia, importa reproduzir o disposto na subalínea “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, com efeitos a partir de 26/04/16:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.65) embalagens, inclusive saco plástico para acondicionamento de lixo, em operações promovidas por estabelecimento industrial destinadas a estabelecimento de contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cooperativa de produtores rurais com destino ao produtor rural.

Depreende-se da legislação transcrita que, para fins de aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) nas operações internas, a subalínea “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 condiciona que seja o produto conceituado como embalagem, que a saída seja promovida por estabelecimento industrial e que o destinatário seja contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Nota-se, então, que o produto deve se enquadrar no conceito de “embalagem”, tendo a função exclusiva de acondicionar mercadorias.

Dando continuidade ao raciocínio, vale reproduzir, também, a Consulta de Contribuintes nº 283/2010 peticionada pela Autuada, anexada aos autos pela Defesa às fls. 59/60:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 283/2010

(MG de 14/12/2010)

PTA Nº : 16.000376616-19

CONSULENTE : Alumipack Indústria de Embalagens Ltda.

ORIGEM : Contagem – MG

ICMS – ALÍQUOTA – EMBALAGEM – APLICAÇÃO – A alíquota de 12% de que trata a subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02 aplica-se às operações internas promovidas por estabelecimento industrial, com destino a contribuinte do imposto, desde que os produtos se enquadrem no conceito de embalagem, observado o disposto na alínea “d” do inciso II do art. 222 c/c a alínea “a” do inciso V do art. 66 do mesmo Regulamento.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa ter como atividade a industrialização e o comércio atacadista de embalagens de alumínio, utilizadas no acondicionamento de alimentos, com destaque para os produtos marmitta - base folha de alumínio e papel alumínio, classificados no código NBM/SH 7607.19.90.

Relata que nas operações internas de saída dos produtos supracitados com destino a contribuintes do imposto utiliza-se da alíquota de 12%, conforme previsto na subalínea “b.30” do inciso I do art. 42 do RICMS/02. Entretanto, seus clientes têm questionado tal procedimento sob a alegação de que esses produtos não são considerados embalagem para os efeitos tributários.

Cita a alínea “d” do inciso II do art. 222 e a alínea “a” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, para fundamentar o entendimento de que seus produtos se enquadram na definição de embalagem, apresentando, ainda, a descrição, fotos e notas fiscais de entrada e saída, por amostragem, dos referidos produtos.

Diante do exposto e com dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

Está correto o entendimento de que os produtos marmitta e papel alumínio, classificados no código NBM/SH 7607.19.90, são considerados embalagem, sendo-lhes aplicável a alíquota de 12% estabelecida na subalínea "b.30" do inciso I do art. 42 do RICMS/02?

RESPOSTA:

Preliminarmente, importante ressaltar que a alíquota de 12% prevista na subalínea "b.30" do inciso I do art. 42 do RICMS/02 aplica-se às operações internas promovidas por estabelecimento industrial, destinadas a contribuinte do ICMS, com produtos que se enquadrem no conceito de embalagem, observado o disposto na alínea "d" do inciso II do art. 222 c/c a alínea "a" do inciso V do art. 66 do mesmo Regulamento.

Assim, deverá ser considerado como embalagem não só o invólucro ou recipiente que tenha por função principal conter e proteger outra mercadoria, mas, também, aqueles elementos que o componham, protejam ou assegurem resistência à embalagem, salvo quando se destinem apenas ao transporte da mercadoria.

Para verificar se os produtos listados se enquadram no conceito acima, a Consulente deverá considerar as funções de cada um deles e, subsidiariamente, o disposto na legislação federal, especialmente na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH.

Cabe frisar que a definição de embalagem, para efeitos tributários, considera que o produto seja utilizado para o acondicionamento de mercadoria destinada a comercialização, alterando sua apresentação ao público consumidor.

Dessa forma, o produto marmitta comercializado pela Consulente enquadra-se no conceito de embalagem, nos termos da legislação citada, por se caracterizar como elemento integrante de mercadoria (alimento) na função de embalá-la.

Entretanto, no que concerne ao produto papel alumínio, na hipótese de ser destinado a contribuinte do ICMS que irá revendê-lo com a mesma apresentação em que foi adquirido, não o utilizando para acondicionar mercadorias para a comercialização, não será enquadrado no conceito de embalagem para fins tributários, aplicando-se às operações internas com ele realizadas a alíquota de 18% prevista na alínea "e" do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 10 de dezembro de 2010.

Marli Ferreira

Divisão de Orientação Tributária

Inês Regina Ribeiro Soares

Diretoria de Orientação e Legislação Tributária

Gladstone Almeida Bartolozzi

Diretor da Superintendência de Tributação

Depreende-se dessa Consulta que, com base no disposto na alínea “d” do inciso II do art. 222 c/c a alínea “a” do inciso V do art. 66, ambos do RICMS/02, deverá ser conceituado como embalagem o invólucro ou recipiente, inclusive os elementos que compõem, protegem ou asseguram resistência à embalagem, que tenha por função principal conter e proteger outra mercadoria, alterando sua apresentação, salvo quando se destinam apenas ao transporte da mercadoria.

Deve-se, então, considerar a função de cada produto, para verificar se ele se enquadra no conceito de embalagem indicado acima.

De acordo com a Consulta em destaque, o produto “marmita” comercializado pela Consulente se enquadra no conceito de embalagem, nos termos da legislação citada, por se caracterizar como elemento integrante de mercadoria (alimento) na função de embalá-la.

Indicando, também, a Consulta Interna nº 047/2011, na qual foi considerado que as “formas de pizza” e de “marmitex” se enquadram no conceito de “embalagem”, o Fisco afirma que o produto “marmita” não integra a relação de mercadorias objeto de autuação, não podendo estender esse entendimento de “embalagem” a outros produtos não expressamente citados pelas consultas em apreço.

Contudo, embora não haja especificamente o produto “marmita” na relação de itens objeto de autuação (Anexo 3 do Auto de Infração, DVD-R de fls. 22), observa-se que vários desses itens apresentam as mesmas características da “marmita”, que, certamente, serão utilizados exclusivamente para acondicionar produtos alimentícios, os quais correspondem a “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”.

Observa-se que tais itens são folhas de alumínio moldadas de formas diferentes exatamente para atender a função de acondicionamento de alimentos diversos, devendo, portanto, serem caracterizados como “embalagem”, na mesma linha apresentada pela Consulta de Contribuintes nº 283/2010, em que a Autuada se figura como Consulente.

No tocante aos destinatários dessas mercadorias, nota-se que, ao contrário do entendimento do Fisco, o legislador não restringe a aplicação do dispositivo apenas nas remessas para os estabelecimentos que efetivamente utilizarão a embalagem como tal, exigindo-se tão somente, como visto acima, que se trate de contribuinte inscrito e que o produto em questão se enquadre no conceito de “embalagem”, cuja situação restou verificada em relação aos itens indicados acima.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, ainda que tais embalagens sejam adquiridas por contribuinte atacadista ou varejista para revenda, cumpridas as demais exigências legais, aplica-se a alíquota de 12% (doze por cento) prevista na referida subalínea “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Ressalta-se que esse mesmo entendimento encontra-se exposto na Consulta Interna nº 047/2011, citada pelo próprio Fisco.

Por outro lado, nos termos da resposta proferida no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 283/2010, inclusive da Consulta Interna nº 047/2011, e ao contrário do alegado pela Defesa, os produtos “papel alumínio” e “folha alumínio” não se amoldam ao conceito de embalagem, na acepção adotada pela legislação tributária mineira e para os seus respectivos fins, pois não são utilizados exclusivamente para acondicionar alimentos.

Isso posto, não estando enquadrado na definição legal, impõe-se, por conseguinte, a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) nas operações internas realizadas com o produto em questão, a teor do disposto na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Assim, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, o que possibilita a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Apenas a título de comentário, registra-se que a Impugnante traz detalhamentos e notas explicativas de produtos referentes a posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH (7612 e 7310) que não correspondem aos itens objeto de autuação (NBM 7607), não sendo, portanto, merecedores de qualquer análise.

Importante destacar, a medida prolatada pela 3ª Câmara de Julgamento no intuito de aclarar as características de utilização de alguns produtos, então, decide determinar a Diligência de fls. 75, para que o Fisco apresente os seguintes esclarecimentos:

“(…) ESCLAREÇA A UTILIZAÇÃO E AS CARACTERÍSTICAS DOS PRODUTOS: FOLHA DESC ALU MOLD BAND”, “FOLHA DESC ALU MOLD ASSADEIRA”, “FOLHA DESC ALU ARO RET/RED”, “FOLHA DESC ALU MOLD BOLO INGLÊS”, “FORMA P/ EMPADAS” E “FOLHA DESC ALU MOLD TAMANHO”, E SE POSSIVEL ANEXE FOTOS”.

O Fisco, por sua vez, comparece às fls. 77/79, informando que procedeu “à *Diligência Fiscal, em 18/06/2019, na ALUMIPACK INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, situada na Rua João Penedo Alves, nº 180, Distrito Industrial Dr. Hélio Pentagna Guimarães, em Contagem, MG*”.

Relata que foi recebido “*pelo Sr. Antônio Carlos Medina Santos, Contador, procurador e Gerente Geral da empresa, que disponibilizou exemplares das mercadorias a serem avaliadas*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que, após análise desses exemplares, constatou “*que todos os produtos são originados de folhas de alumínio, que, depois de prensadas, tomam a forma descartável de bandejas, assadeiras, formas para bolo, formas para empadas e pratos (marmitex), os quais poderão ser visivelmente analisados no arquivo CD-R/Catálogo de Produtos BOREDA (marca dos produtos fabricados pela ALUMIPACK)*”, que se encontra acostado às fls. 80 dos autos.

Assim, em atendimento à demanda da Câmara de Julgamento, o Fisco apresenta as seguintes informações acerca de cada produto indicado na referida Diligência:

1 – “Folha Desc Alu Mold Band” – refere-se a bandejas de diversos tamanhos, com ou sem tampa, podendo ou não ter divisões internas em “Y” ou em “T” (essas divisões são **utilizadas para acomodar melhor os alimentos ali acondicionados**).

CD-R: Fls. 06 e 07 (Figuras 10, 11 e 12);

2 – “Folha Desc Alu Mold Assadeira” – são recipientes ovalados de 4000 e 7000 ML, utilizadas (como o próprio nome diz) para assar alimentos.

CD-R: Fls. 08 (Figuras 14);

3 – “Folha Desc Alu Aro Ret/Red” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho” - **São pratos tipo marmitex**. O primeiro tomou a marca ARO por exigência do comprador MAKRO. O segundo refere-se a diâmetros dos pratos (N8, N9, N10, etc.). **Servem para acondicionar** e transportar comidas prontas.

CD-R: Fls. 05 (Figuras 8 e 9);

4 – “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês” e “Forma p/ Empadas” – Ambos os produtos são formas (de tamanhos diversos) para assar especificamente bolos pequenos e empadas.

CD-R: Fls. 07 (Figura 12/Superior e Fls. 09 (Figura 17).

OBS: Os produtos relacionados no item 2 (ASSADEIRAS) e no item 4 (FORMAS PARA BOLO E EMPADAS), embora destinados precipuamente ao assamento de alimentos, se adquiridos por restaurantes/lanchonetes, padarias, empresas de alimentação pronta, etc., podem ser utilizados, também, para acondicionar e vender os produtos assados.

Por fim, o Fisco apresenta a conclusão a seguir reproduzida, mantendo seu entendimento de que os produtos ora analisados não se enquadram no conceito de “embalagem”:

Nada obstante a interpretação exposta pela Doutra Assessoria desse Egrégio Conselho (referência às Fls. 72), entendemos que a finalidade dos produtos em análise depende da sua utilização na cadeia de circulação: para uso doméstico, podem ser apenas recipientes para assar ou para transportar; para o atacadista, distribuidor ou varejista, apenas mercadorias para revenda, sem finalidade imediata. A propósito, o entendimento de embalagem, para efeitos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributários, é ressaltado pela própria Consulta 283/2010 (fls. 57, 3º parágrafo), que diz:

“Cabe frisar que a definição de embalagem, para efeitos tributários, considera que o produto seja utilizado para o acondicionamento de mercadoria destinada a comercialização, alterando sua apresentação ao público consumidor.” (Grifou-se)

Contudo, entende-se que toda essa abordagem do Fisco, a respeito dos itens indicados na Diligência exarada pela 3ª Câmara de Julgamento, inclusive as ilustrações dos produtos constantes do Catálogo da empresa (CD de fls. 80), vêm apenas reforçar o entendimento de que todos eles se referem a “embalagem”, mantendo-se as exclusões alhures estampadas.

Ressalta-se que, ao final de sua peça defensiva, a Impugnante pleiteia a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

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

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

Não bastasse, por tudo já exposto, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, conveniente registrar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar-lhe aplicação, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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;

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e ressalvadas as exigências fiscais relativas aos itens indicados anteriormente, corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 24/09/19. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Mold Assadeira”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Ingles”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista na subalínea “b.65” do inciso I do art. 42 do RICMS/02. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Mariel Orsi Gameiro, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos dos votos vencedores, exceto em relação a “Folha Desc Alu Mold Assadeira”. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

GJP

23.379/19/3ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 27/11/2019 - Cópia WEB

13

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.379/19/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001028252-28	
Impugnação:	40.010147221-78	
Impugnante:	Alumipack Indústria de Embalagens Ltda	
	IE: 001016788.02-76	
Proc. S. Passivo:	Wilson dos Santos Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, quanto à manutenção do produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*” no lançamento fiscal, vez que não poderia ser classificado como embalagem, como será explanado alhures.

Com relação à manutenção do produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*” no lançamento fiscal, com pequena diferença em relação ao parecer da Assessoria deste Conselho, os demais produtos excluídos do lançamento, na linha do voto vencedor, se incluíam no conceito de “embalagem” pelo que faziam jus à alíquota de 12%, prevista na subalínea b.65, do inciso I do art.42 do RICMS/MG, conforme a aplicação da legislação tributária vigente na época de ocorrência dos fatos geradores autuados, *ex vi* do art.144 do CTN.

Como foi muito bem salientado no parecer, é ressaltado que os referidos itens, em que se opinou pela sua exclusão das exigências fiscais, são folhas de alumínio moldadas de formas diferentes exatamente para atender a função de acondicionamento de alimentos diversos, devendo, portanto, serem caracterizados como embalagem, na mesma linha da Consulta n. 283/2010.

Quanto ao alcance da norma jurídica tributária que se extrai da redação textual do art.42, I, b.65, do RICMS/MG, o criador da norma infralegal não restringiu a aplicação dos dispositivos apenas nas remessas para os estabelecimentos que efetivamente utilizarão a embalagem como tal, exigindo-se, pois, tão somente, que se trate de contribuinte inscrito e que o produto em questão se enquadre no conceito de embalagem, cuja situação restou verificada em relação aos itens indicados acima, com exceção do produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”.

Portanto, ainda que tais embalagens sejam adquiridas pelo contribuinte atacadista ou varejista para revenda, desde que cumpridas as demais exigências legais, aplica-se a alíquota de 12% prevista na subalínea b.65 do inciso I do art.42 do RICMS/MG.

Com relação aos produtos “papel alumínio”, “folha alumínio” e “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”, esses produtos não se amoldam ao conceito de embalagem, na acepção adotada pela legislação tributária mineira e para os seus respectivos fins, pois não são utilizados **exclusivamente** para acondicionar alimentos. Para esses produtos, deve se aplicar a alíquota de 18% nas operações internas, segundo determina a alínea “e” do inciso I do art.42 do RICMS/MG.

Já a especificidade do produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*” não o permite ser, salvo melhor juízo, classificado como “embalagem”, pois na resposta de fl.78 da Fiscalização à diligência proposta pela Câmara julgadora, assim constou sua descrição, *in litteris*: “*são recipientes ovalados de 4000 e 7000 Ml, utilizadas (como o próprio nome diz) para assar alimentos*”, logo, por meio do critério objetivo do caráter usual da utilização dos produtos da autuada na venda de alimentos embalados, não vislumbro, *data venia*, o emprego “usual” ou “costumeiro” da venda de alimentos com a embalagem em questão, no comércio de restaurantes, padarias, lanchonetes etc.

Trata-se de produto cuja utilidade preponderante subjaz na sua capacidade de cocção do tipo de alimento normalmente a ele destinado, *exemplii gratia*, aves, em geral; sendo, pois, meramente esporádica a sua potencial utilidade de acondicionar alimentos, a qual, na maior parte das vezes, nem mesmo ocorre no cotidiano.

Diferente dos demais produtos excluídos da autuação fiscal, para os quais até mesmo existem “tampas” para os produtos, o que significa, inarredavelmente, à evidência, a serventia como “embalagem”, o mesmo não pode ser aplicado ao produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”, até mesmo porque, nesse caso, não existe risco potencial de perda do produto e, portanto, de prejuízo para o empresário, no caso de se “desenformá-lo” do papel alumínio moldado, após a sua cocção. Essa a razão pela qual é tão comum se vender em lanchonetes as empadas “enformadas” no papel alumínio, ou mesmo, do “bolo inglês” com um papel filme envolto no produto, tal como se verifica com os produtos “*Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês*” e “*Forma para Empadas*”.

Fato é que existem embalagens mais práticas para se acondicionar o produto em questão, porquanto uma bandeja de alumínio de 4 a 7 litros pode não suportar o peso do alimento para o seu transporte até a residência do consumidor, vez que, precipuamente, destinada à cocção.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento, apenas para se excluir as exigências fiscais relativas aos itens “*Folha Desc. Alu Mold Band*”, “*Folha Desc Alu Aro Ret/Red*”, “*Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês*”, “*Forma p/ Empadas*” e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12%, que está prevista na subalínea “b.65” do inciso I do art.42 do RICMS/MG.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.379/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001028252-28	
Impugnação:	40.010147221-78	
Impugnante:	Alumipack Indústria de Embalagens Ltda	
	IE: 001016788.00-12	
Proc. S. Passivo:	Wilson dos Santos Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A autuação versa sobre a constatação, mediante análise de arquivos digitais e documentos fiscais da Contribuinte, de que, no período de setembro de 2016 a dezembro de 2017, a Autuada efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação incorreta de alíquota do imposto nas operações de saída interna de mercadoria.

A divergência diz respeito à manutenção do produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*” no lançamento fiscal, com pequena diferença em relação ao parecer da Assessoria deste Conselho, os demais produtos excluídos do lançamento, na linha do voto vencedor, se incluíam no conceito de “embalagem”, sob a alíquota de 12%, prevista na subalínea b.30 e na b.65 (parte do período autuado), ambas do inciso I do art. 42 do RICMS/02, conforme a aplicação da legislação tributária vigente na época de ocorrência dos fatos geradores autuados, *ex vi* do art. 144 do CTN.

A norma em comento exige tão somente que o produto se enquadre no conceito de embalagem e que se trate de contribuinte inscrito, de modo que, os produtos abarcados no caso concreto cumprem respectivas exigências, exceto pelo produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”.

Portanto, tal discussão se encerra na obediência aos requisitos já expostos, aplicando-se a alíquota de 12%, prevista na subalíneas b.30 e b.65, do inciso I, do art. 42, do RICMS/02.

Já em relação às mercadorias “papel alumínio”, “folha alumínio” e “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”, é possível verificar que, dada sua natureza multifacetada – e não apenas para acondicionamento de alimentos, não há como classifica-los ou enquadrá-los como embalagem, de modo que, aplica-se a alíquota de 18%, conforme art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especificamente no que diz respeito ao produto “*Folha Desc Alu Mold Assadeira*”, vê-se, através das provas acostadas aos autos, que sua serventia é dada para outra finalidade que não acondicionar, mas sim, a de assar alimentos.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento, apenas para se excluir as exigências fiscais relativas aos itens “Folha Desc. Alu Mold Band”, “Folha Desc Alu Aro Ret/Red”, “Folha Desc Alu Mold Bolo Inglês”, “Forma p/ Empadas” e “Folha Desc Alu Mold Tamanho”, no período autuado, considerando que tais itens se enquadram no conceito de “embalagem”, possibilitando a utilização da alíquota de 12%, que está prevista na subalínea “b.30” e na “b.65” (parte do período autuado) do inciso I do art. 42 do RICMS/02.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**