

Acórdão: 23.948/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002006935-63  
Impugnação: 40.010152488-44  
Impugnante: Seara Alimentos Ltda  
IE: 186005547.05-08  
Proc. S. Passivo: Fábio Augusto Chilo/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como material de embalagem, nos termos do art. 66, inciso V c/c art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02. Exigências de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre apuração fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/07/16 a 01/04/21, referentes à entrada das mercadorias (Filme Termoenc Material Poli, Filme Esticável Tipo Pre Est e Normal, Filme Stretch Pre-Est 420 MMX e Filme stretch 500 x 0,020, Filme PL Pof Cort, Filme PL PE AD Miud e Filme 100% poliéster incolor, Estrado e Palete de madeira e de polietileno) que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V, c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 20/57.

A Fiscalização promove a reformulação do lançamento às págs. 86/87.

Aberta vista, a Impugnante adita sua Impugnação às págs. 95/138.

A Fiscalização reformula novamente o lançamento às págs. 139/140.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 150/194.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 195/204.

**DECISÃO**

**Da Preliminar**

### **Da Nulidade do Auto de Infração**

O Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração por falta de fundamentação legal do trabalho, pois que o Fisco não teria buscado conhecer o processo produtivo da empresa para entender a aplicação real dos produtos.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois os fatos que motivaram o presente lançamento estão detalhados no Relatório Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, e em planilhas que contêm a indicação dos números das notas fiscais, identificação dos fornecedores, códigos NCM, seguidos da descrição da mercadoria, quantidades e valores dos créditos indevidamente apropriados.

O Fisco esclarece, ainda, que a Impugnante já tinha conhecimento dos questionamentos da Fiscalização e já havia sido, inclusive, autuada por esse motivo por meio do PTA nº 01.000418579-82.

Portanto, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica 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.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos ao Autuado todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre apuração fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/07/16 a 01/04/21, referentes à entrada das mercadorias (Filme Termoenc Material Poli, Filme Esticável Tipo Pre Est e Normal, Filme Stretch Pre-Est 420 MMX e Filme stretch 500 x 0,020, Filme PL Pof Cort, Filme PL PE AD Miud e Filme 100% poliéster incolor, Estrado e Palete de madeira e de polietileno) que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V, c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Ressalta-se, de início, que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido 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 esta 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, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

A Fiscalização lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000038520.13 a fim de verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias pela Autuada, dentre elas o eventual creditamento indevido do ICMS.

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

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

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

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

Alega que a utilização dos filmes, estrados e paletes são uma exigência da Anvisa, e reproduz a definição de embalagem desta agência reguladora:

*“Exemplo disso é que a referida Agência Reguladora, por meio da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) n.º 91/2001, define EMBALAGEM PARA*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*ALIMENTOS como:” “artigo que está em contato direto com alimentos, destinado a contê-los, desde a sua fabricação até a sua entrega ao consumidor, com a finalidade de protegê-los de agentes externos, de alterações e de contaminações, assim como de adulterações”.*

Necessário esclarecer que a Fiscalização, concordando, em parte, com as alegações da Impugnante, entendeu que “Filme Termoenc Material Poli”, “Filme PL PE AD Miud”, “Filme PL Pof Cort”, “Filme PL PEBD/PEBDL” e “Filme 100% poliéster incolor” não se tratam de produtos para o simples acondicionamento e transporte das mercadorias e, portanto, são considerados material de embalagem para fins de aproveitamento de crédito.

Assim, o lançamento foi reformulado para excluir as mercadorias citadas acima, conforme pode ser verificado pelos Termos de Reformulação do Lançamento às fls. 86/87 e 139/140.

Verifica-se que remanesceram as exigências com relação às seguintes mercadorias: Filme Esticável Tipo Pre Est, Filme Esticável Normal, Filme stretch 500 x 0,020, paletes e estrados.

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

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

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

### Lei nº 87/96

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

(...)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Entretanto, os filmes que remanesceram no lançamento (Filme Esticável Tipo Pre Est, Filme Esticável Normal, Filme stretch 500 x 0,020) são utilizados apenas para transporte e armazenamento, embora dentre as características dos filmes esteja a proteção contra a poeira e a umidade, a sua finalidade é o acondicionamento para o armazenamento e transporte de cargas paletizadas.

Além destes filmes, os paletes e os estrados não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V, c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/2002.

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

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

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

Portanto, como se pode concluir, para ser embalagem tem que estar em contato direto com alimentos e esses materiais não estão em contato direto com o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto comercializado, servindo apenas como auxiliar na movimentação das cargas para o transporte e, dessa forma, não se enquadram no conceito de embalagem para fins de aproveitamento de crédito.

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

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

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); (grifou-se)

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

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

A multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Com relação 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 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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 86/87 e 139/140. Vencido, em parte, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Mônica Russo Nunes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros André Barros de Moura e Hélio Victor Mendes Guimarães.

**Sala das Sessões, 25 de novembro de 2021.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator designado**

D



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.948/21/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002006935-63  
Impugnação: 40.010152488-44  
Impugnante: Seara Alimentos Ltda  
IE: 186005547.05-08  
Proc. S. Passivo: Fábio Augusto Chilo/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre apuração fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/07/16 a 01/04/21, referentes à entrada das mercadorias (Filme Termoenc Material Polí, Filme Esticável Tipo Pre-Est e Normal, Filme Stretch Pre-Est 420 MMX e Filme stretch 500 x 0,020, Filme PL Pof Cort, Filme PL PE AD Miud e Filme 100% poliéster incolor, Estrado e Palete de madeira e de polietileno) que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação de crédito do imposto nos termos do art. 66, inciso V, c/c o art. 70, inciso III, ambos do RICMS/02.

A Fiscalização lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000038520.13 a fim de verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias pela Autuada, dentre elas o eventual creditamento indevido do ICMS.

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

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

Alega que a utilização dos filmes, estrados e paletes são uma exigência da Anvisa, e reproduz a definição de embalagem desta agência reguladora:

“Exemplo disso é que a referida Agência Reguladora, por meio da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) n.º 91/2001, define EMBALAGEM PARA ALIMENTOS como:” “artigo que está em contato direto com alimentos, destinado a contê-los, desde a sua fabricação até a sua entrega ao consumidor, com a finalidade de protegê-los de agentes externos, de alterações e de contaminações, assim como de adulterações”.

Necessário esclarecer que a Fiscalização, concordando, em parte, com as alegações da Impugnante, entendeu que “Filme Termoenc Material Poli”, “Filme PL PE AD Miud”, “Filme PL Pof Cort”, “Filme PL PEBD/PEBDL” e “Filme 100% poliéster incolor” não se tratam de produtos para o simples acondicionamento e transporte das mercadorias e, portanto, são considerados material de embalagem para fins de aproveitamento de crédito.

Assim, o lançamento foi reformulado para excluir as mercadorias citadas acima, conforme pode ser verificado pelos Termos de Reformulação do Lançamento às fls. 86/87 e 139/140.

Verifica-se que remanesceram as exigências com relação às seguintes mercadorias: Filme Esticável Tipo Pre Est, Filme Esticável Normal, Filme stretch 500 x 0,020, paletes e estrados.

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

Conforme denota-se dos autos, um dos fundamentos apresentados pela Fiscalização para não considerar o Filme Esticável Tipo Pre Est, Filme Esticável Normal, Filme stretch 500 x 0,020, paletes e estrados, como embalagem seria que estes materiais poderiam ser reutilizados.

Lado outro, restou incontroverso que tais mercadorias possuem como característica a proteção contra a poeira e a umidade.

Também restou incontroverso nos autos, diante da ausência de contraponto da Fiscalização, que a Impugnante somente aproveitou os créditos destas mercadorias referentes aos produtos destinados à exportação.

Destaca-se, ainda, que a própria Fiscalização reformulou o lançamento, por entender que o filme que é utilizado para proteger a caixa que contém o produto final do abate seria embalagem, conforme denota-se do termo acostado às fls. 139/140.

Trata de questão relevante, tendo em vista que denota-se que a própria Fiscalização concorda que os materiais que são utilizados para proteger a caixa que contém o produto final do abate devem ser considerados como embalagem e, portanto, passível de aproveitamento do respectivo crédito. Foto da embalagem consta às fls. 170 (primeira fotografia).

Nesse sentido, conforme destacado acima, remanesceram as exigências com relação às seguintes mercadorias: Filme Esticável Tipo Pre Est, Filme Esticável Normal, Filme stretch 500 x 0,020, paletes e estrados.

Todavia, conforme supracitado, restou incontroverso que os créditos aproveitados, referente às mercadorias que a Impugnante entende ser embalagem, tratam apenas da parcela referente a exportação e não há nos autos nenhuma prova no sentido de que essas mercadorias retornariam à Impugnante, não podendo assim se afirmar que poderiam ser reutilizados pela mesma.

Lado outro, restou comprovado que, diante de regulamentações previstas pelos órgãos competentes, no caso a ANVISA, que para realizar a exportação, o

contribuinte deve observar uma série de regras, dentre outras que os itens destinados a alimentação humana devem ser devidamente embalados, de forma que seja protegido de agentes externos, de alterações e de contaminações. Sendo certo que, de acordo com a RDC nº 275/2002<sup>1</sup>, os produtos devem ser “acondicionados em embalagens adequadas e íntegras”, ‘separados por tipo ou grupo, sobre estrados distantes do piso, ou sobre paletes, bem conservados e limpos ou sobre outro sistema aprovado, afastados das paredes e distantes do teto de forma a permitir apropriada higienização, iluminação e circulação de ar”.

Pelo exposto, é possível concluir que, para realizar a exportação de itens destinados a alimentação humana, a Impugnante deve seguir uma série de normativas, especialmente no que diz respeito ao acondicionamento em embalagens que efetivamente possibilitem a sua proteção contra agentes externos, como poeira e umidade, com o que, conclui-se que as mercadorias remanescentes também se enquadram como embalagem, tendo em vista que essas características restaram incontroversas nos autos.

Por todo o exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 25 de novembro de 2021.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**

---

<sup>1</sup> Disponível em <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/inspecao/produtos-vegetal/legislacao-1/biblioteca-de-normas-vinhos-e-bebidas/resolucao-rdc-no-275-de-21-de-outubro-de-2002.pdf/view>.