

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.182/08/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000158381-35  
Impugnação: 40.010123204-12  
Impugnante: C&A Modas Ltda.  
IE: 062309574.07-26  
Proc. S. Passivo: Luis Marcelo Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO/CONSUMO – SACOLA PLÁSTICA e CAIXA PARA PRESENTE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados à aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, em detrimento da previsão contida no art. 29, § 5º, item 4, alínea “d”, da Lei 6763/75, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei 6763/75 c/c art. 220-VII do RICMS/02, para o período de maio a out/2003, e Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55, do citado diploma legal, a partir de nov/2003. **Infração plenamente caracterizada.**

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO – SACOLA PLÁSTICA e CAIXA PARA PRESENTE.** Constatada a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual na aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, conforme previsto no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS (diferença) e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75. **Infração plenamente caracterizada.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre:

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, nos exercícios de 2003 a 2007, relacionados à aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento (sacolas plásticas e caixas para presentes), em detrimento da previsão contida no art. 29, § 5º, item 4, alínea “d”, da Lei 6763/75, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei 6763/75 c/c art. 220-VII do RICMS/02, para o período de maio a out/2003, e Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55, do citado diploma legal, a partir de nov/2003;

- falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nos exercícios de 2003 a 2007, na aquisição de materiais de uso/consumo do

estabelecimento (sacolas plásticas e caixas para presentes), conforme previsto no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 255/271, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 322/325.

---

### ***DECISÃO***

Confirmando o relatório, verifica-se que a autuação versa sobre:

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, nos exercícios de 2003 a 2007, relacionados à aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento (sacolas plásticas e caixas para presentes), em detrimento da previsão contida no art. 29, § 5º, item 4, alínea “d”, da Lei 6763/75, acarretando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75 e Multa Isolada prevista no art. 57 da Lei 6763/75 c/c art. 220-VII do RICMS/02, para o período de maio a out/2003, e Multa Isolada prevista no inciso XXVI, do art. 55, do citado diploma legal, a partir de nov/2003;

- falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nos exercícios de 2003 a 2007, na aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento (sacolas plásticas e caixas para presentes), conforme previsto no item 1, do § 1º, do art. 42, do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

### **DAS PRELIMINARES**

#### **Da arguição de cerceamento do direito de defesa**

A Impugnante argúi a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de seu direito de defesa sob alguns enfoques.

Fala da ausência de capitulação legal da multa isolada; alega, portanto, que existe vício de forma.

Afirma que há no relatório do AI a abreviação “multa iso.” e a sigla “MI” e que não consta da capitulação legal das penalidades qualquer dispositivo que faça menção a esta abreviação e às siglas referidas.

Sustenta, nesse sentido, que pode apenas presumir tratar-se de multa isolada; não há a exata compreensão de qual penalidade está sendo aplicada.

Alega falta de descrição clara e precisa do fato com a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a penalidade.

Fala da ausência de especificação da infração que acarretou a aplicação da multa isolada.

Não obstante toda a lamúria apresentada pela Impugnante, verifica-se que a peça de imputação fiscal, ou seja, o Auto de Infração, se encontra por demais explícito e claro quanto ao objeto a que se propõe.

O “Relatório Fiscal” (fls. 11/13) traz a acusação fiscal por extenso, citando os dispositivos da legislação infringidos, bem como os dispositivos referentes às penalidades exigidas, com detalhamento dos valores cobrados, inclusive com memória de cálculo referente àqueles que requerem maior detalhamento.

A planilha de fls. 14/22 detalha os valores das exigências por documento fiscal, documentos esses que se encontram juntados às fls. 35/208, sendo que as cópias de seus lançamentos no livro Registro de Entradas encontram-se às fls. 27/197 e os lançamentos referentes à apuração do imposto pertinente encontram-se dispostos nas cópias do livro Registro de Apuração do ICMS às fls. 210/234.

Do exposto, conclui-se, sem muito esforço, que não merecem ser acatadas as alegações da Impugnante de que teve cerceado o seu direito de defesa.

### DO MÉRITO

#### Do aproveitamento indevido de créditos

O Fisco imputou à Autuada o aproveitamento indevido de créditos do imposto, nos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, relativos à aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, *in casu*, sacolas plásticas e caixas para presentes.

Conforme já citado, o Fisco explicita o lançamento na planilha de fls. 14/22, detalhando os valores das exigências por documento fiscal, documentos esses que se encontram juntados às fls. 35/208, sendo que as cópias do livro Registro de Entradas, com seus lançamentos, encontram-se às fls. 27/197 e as cópias do livro Registro de Apuração do ICMS às fls. 210/234, com a apuração do imposto.

A Lei 6763/75 estabelecia à época dos fatos geradores ora aqui analisados, e continua ainda hoje estabelecendo, a vedação à apropriação de créditos do imposto relacionados à aquisição de materiais de uso/consumo do estabelecimento, conforme disposto na alínea “d”, do item 4, do § 5º do art. 29.

Por sua vez, o Regulamento do ICMS regulamentou a citada norma estabelecendo, também, a forma de aproveitamento de créditos relacionados a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem:

**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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

**X** - à entrada de bem destinado a **uso ou consumo** do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011.

Efeitos de 17/12/2002 a 31/12/2006 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 12, I, "a", ambos do Dec. nº 43.195, de 17/02/2003:

"X - à entrada de bem destinado a **uso ou consumo** do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2007." (Grifado)

Os materiais de embalagem em questão - sacolas plásticas e caixas para presentes - não se enquadram no dispositivo supra no que se refere à possibilidade de aproveitamento de créditos do imposto.

Trata-se de embalagens utilizadas apenas para facilitar o transporte das mercadorias.

Os materiais de embalagem passíveis de aproveitamento de crédito são aqueles, como previsto no dispositivo supra, adquiridos ou recebidos para emprego diretamente no processo de produção/industrialização do produto.

Incluem-se entre esses materiais de embalagem todos os elementos que a acompanham, a protejam ou lhe assegurem a resistência.

No caso das sacolas plásticas e caixas, importa esclarecer que a incorporação deste tipo de embalagem ao produto não é considerado industrialização para efeitos tributários, conforme previsão do Regulamento do ICMS:

**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

(...)

**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); (não existem grifos no original)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, a simples utilização de sacolas ou caixas para transporte ou enfeite do produto não legitima o aproveitamento do crédito destacado na nota fiscal de aquisição das mesmas.

A Consulta de Contribuintes nº 276, do ano de 2006, respondida pela SEF/MG, esclarece com mais propriedade:

“NO CONCEITO DE 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 EMBALAGEM, ESTANDO DESTINADA A ALTERAR A APRESENTAÇÃO DO PRODUTO.

DESSA FORMA, AS **SACOLAS PLÁSTICAS** CEDIDAS À CLIENTELA NÃO SE CARACTERIZAM COMO MATERIAL PARA EMBALAGEM, VISTO QUE SE PRESTAM AO TRANSPORTE DE MERCADORIA, NÃO ALTERANDO A APRESENTAÇÃO DA MESMA, PORTANTO, NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO DO ICMS.

ADEMAIS, CONFORME DECIDIDO PELO STJ NO RESP. Nº 279.024/SP - 1ª TURMA - DJU DE 13/08/2001, "D) (...) AS SACOLAS PLÁSTICAS CEDIDAS À CLIENTELA PARA ACONDICIONAR AS MERCADORIAS NÃO SE AGREGAM AOS PRODUTOS VENDIDOS, POR SEREM ITEM DE CONVENIÊNCIA FORNECIDO AOS FREGUESES, PORTANDO-SE, AINDA, COMO VEÍCULO DE PROPAGANDA DA EMPRESA POR CONSTAREM O SEU LOGOTIPO, LEMA E ENDEREÇO; E) SÃO, CONSEQUENTEMENTE, MATERIAL DE USO DO ESTABELECIMENTO...".

Também a Consulta de Contribuintes nº 224/07 esclarece:

“CONFORME DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ART. 222, INCISO II, ALÍNEA D C/C ART. 66, INCISO V, ALÍNEA A, AMBOS DA PARTE GERAL DO RICMS/2002, PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS, CONSIDERA-SE EMBALAGEM O PRODUTO QUE IMPORTE EM ALTERAR A APRESENTAÇÃO DA MERCADORIA PELA SUA COLOCAÇÃO, AINDA QUE EM SUBSTITUIÇÃO À ORIGINAL, INCLUINDO TODOS OS ELEMENTOS QUE A COMPONHAM, A PROTEJAM OU LHE ASSEGUREM A RESISTÊNCIA, SALVO QUANDO A EMBALAGEM COLOCADA SE DESTINE APENAS AO TRANSPORTE DE MERCADORIA.

PORTANTO, NO CONCEITO DE EMBALAGEM DEVERÁ SER CONSIDERADO O INVÓLUCRO OU RECIPIENTE QUE TENHA POR FUNÇÃO PRINCIPAL EMBALAR A MERCADORIA, COMO TAMBÉM AQUELES ELEMENTOS QUE A COMPONHAM, PROTEJAM OU ASSEGUREM A RESISTÊNCIA DESTA EMBALAGEM, DESDE QUE DESTINADA A ALTERAR A APRESENTAÇÃO DO PRODUTO.

DESSA FORMA, AS BANDEJAS, OS POTES PLÁSTICOS E OS FILMES UTILIZADOS PELA CONSULENTE SE CARACTERIZAM COMO EMBALAGEM, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO CITADA. TAMBÉM SE CARACTERIZA COMO TAL O SACO PLÁSTICO UTILIZADO PARA REACONDICIONAMENTO E PROTEÇÃO DO PRODUTO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MODIFICANDO A SUA FORMA DE APRESENTAÇÃO AO PÚBLICO CONSUMIDOR.

JÁ A **SACOLA** QUE SE PRESTE TÃO-SOMENTE PARA O TRANSPORTE DA MERCADORIA ADQUIRIDA PELO CONSUMIDOR NÃO SE CARACTERIZA COMO EMBALAGEM, NÃO ENSEJANDO DIREITO AO CREDITAMENTO PRETENDIDO”.

No que tange às penalidades, cumpre ressaltar que até 31/10/2003 não existia penalidade específica para aproveitamento indevido de créditos do imposto na situação em foco.

A partir da publicação da Lei 14.699 de 06/08/03, foi inserida dentre as penalidades da Lei 6763/75 o inciso XXVI, do art. 55, devidamente capitulado no relatório do Auto de Infração, que estabelece:

**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:

(...)

**Efeitos a partir de 1º/11/2003 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003.**

**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;

Para as infrações anteriores à previsão supra, o Fisco exigiu a penalidade constante do art. 57 da Lei 6763/75 c/c art. 219 e 220, VII, do RICMS/02:

**Efeitos de 01/01/76 a 31/10/2003 - Redação original:**

**"Art. 57** - As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 1/10 (um décimo) até 10 (dez) vezes o valor da UPFEMG, a critério da autoridade competente e nos termos do Regulamento."

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/10/2003 - Redação original:**

**"Art. 219** - A infração para a qual não haja penalidade específica será punida com multa de 4,90 (quatro inteiros e noventa centésimos) até 489,80 (quatrocentos e oitenta e nove inteiros e oitenta centésimos) UFEMG, observado o disposto no artigo seguinte."

**§ 1º** - A multa de que trata o caput deste artigo será calculada em função do valor da prestação de serviço, da operação ou da mercadoria a que se referir a infração, ou, na falta deste, com base no valor total das saídas de mercadorias do estabelecimento ou das prestações de serviços, no mês em que tenha ocorrido a infração.

§ 2º - Na impossibilidade de aplicação do disposto no parágrafo anterior, a multa será calculada em função do valor das saídas de mercadorias do estabelecimento ou das prestações de serviços, no mês anterior àquele em que a infração tenha sido cometida, ou, na falta desse valor, com base em montante arbitrado, relativamente a operações ou prestações realizadas em igual período, observado, para tanto, o disposto no artigo 54 deste Regulamento.

**Art. 220** - A multa prevista no artigo anterior será aplicada, tendo por base os valores previstos nos §§ 1º e 2º do referido artigo, sob o seguinte critério:

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/10/2003 - Redação original:**

"VII - valores superiores a 12.245 (doze mil duzentos e quarenta cinco inteiros) UFEMG: multa de 489,80 (quatrocentos e oitenta e nove inteiros e oitenta centésimos) UFEMG."

Dessa forma, diante de todo o acima exposto, corretas as exigências fiscais.

### Do diferencial de alíquotas

O Fisco imputou à Autuada a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, na aquisição dos materiais de uso/consumo relacionados no item anterior (sacolas plásticas e caixas para presentes), originários de outras unidades da Federação.

A legislação que rege a matéria encontra-se prevista ao longo do período fiscalizado, no Regulamento do ICMS de 2002, com a seguinte redação:

**Art. 42** - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

**Efeitos de 15/12/2002 a 30/06/2007 - Redação original:**

"§ 1º - Fica o contribuinte mineiro obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no artigo 84 deste Regulamento, na hipótese de:"

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

**II** - utilização, por contribuinte deste Estado, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subseqüentes.

Dessa forma, caracterizando-se as mercadorias, objeto do estorno de créditos do item anterior, como materiais de uso/consumo do estabelecimento, corretas as exigências de ICMS (diferença) e Multa de Revalidação, prevista no inciso II, do art. 56, da Lei 6763/75.

Portanto, de todo o acima exposto, estando presentes no Auto de Infração todos os requisitos e pressupostos necessários e como a Impugnante não trouxe nenhum argumento ou fato que acarretasse sua modificação ou anulação, conclui-se pela correção das exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2008.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**