

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.640/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000164060-51  
Impugnação: 40.010126694-07  
Impugnante: Supermercado do Irmão Ltda  
IE: 134671877.04-01  
Origem: DF/Manhuaçu

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL – FALTA DE RECOLHIMENTO –** Constatação de que a Impugnante deixou de recolher a diferença entre a alíquota interna e interestadual devida nas aquisições de material de uso e consumo (sacolas plásticas) oriundo de outra Unidade da Federação. **Infração caracterizada. Razões de defesa insuficientes para ilidir o lançamento. Não foram cobrados juros e multa relativamente ao período anterior a 18 de novembro de 2006, visto que, conforme redação original da Consulta n.º 040/99, a Secretaria de Estado de Fazenda entendia que as sacolas plásticas estavam abrangidas no conceito de embalagem. Contudo, referida consulta foi reformulada em 18 de novembro de 2006 restando evidenciado que tais materiais são de uso e consumo. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75, mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de abril de 2005 a junho de 2009, devido pelas entradas em território mineiro de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela, utilizadas na frente do caixa).

Já no relatório do Auto de Infração o Fisco destaca que a SEF/MG entendia, conforme redação original da Consulta n.º 040/99, que tais produtos estavam abrangidos no conceito de embalagem. Entretanto, a referida consulta foi reformulada em 18 de novembro de 2006, ficando claramente evidenciado que as sacolas plásticas se tratavam de material de uso e consumo.

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

A multa e os juros foram exigidos apenas a partir de 18 de novembro de 2006, em face da alteração da resposta à Consulta de Contribuintes n.º 040/99 que exarava o entendimento do Fisco de que as sacolas plásticas caracterizavam-se como material de embalagem.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 100/105, em síntese, aos argumentos que se seguem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sustenta a Fiscalização, que seu procedimento teria respaldo na Consulta 40/99, mas que esta teve sua redação alterada e, assim, houve por bem enquadrar as sacolas plásticas como material de uso e consumo, o que, supostamente, faria devido o recolhimento do diferencial de alíquota de que trata o art. 2º, inciso II do RICMS/02;

- a exigência fiscal ora combatida gira em torno de estorno de crédito de ICMS decorrente da aquisição de sacolas plásticas por estabelecimento varejista, sustentando a Fiscalização que tais mercadorias não estariam enquadradas no conceito de material de embalagem como definido no art. 66 do RICMS/02, pois tratar-se-iam de mera comodidade, voltada para o transporte das mercadorias, e não para o seu acondicionamento, tratando-se de "embalagem secundária";

- com a devida vênia ao entendimento consagrado pela Fiscalização, a legislação mineira não traz a distinção entre embalagem "primária" e "secundária";

- no que toca ao crédito de ICMS relativamente ao material de embalagem, a única exigência contida na lei para que este seja permitido é que a embalagem seja voltada para "*emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação*", sendo esta a hipótese dos autos;

- é estabelecimento varejista e, como tal seu "processo de produção", por assim dizer, envolve o comércio de mercadorias diversas ao qual está integrado o acondicionamento das mercadorias adquiridas pelos seus consumidores, não podendo ser taxado de mera comodidade o oferecimento de sacolas para tanto;

- cita o conceito de comodidade extraído do Dicionário Houaiss, para sustentar que o fornecimento de embalagem é elemento intrínseco à atividade do estabelecimento comercial;

- nenhum estabelecimento supermercadista deixa de fornecer sacolas aos seus clientes, sendo estas voltadas ao acondicionamento de mercadorias por estes adquiridas, pelo que indissociáveis do conceito legal de material de embalagem;

- o material de embalagem, nem de longe pode alterar o produto, pois é voltado tão somente ao seu acondicionamento, o qual necessariamente implica, em qualquer etapa do processo de comercialização, em facilidade no transporte do bem;

- ainda que se cogite as distinções ventiladas pela Fiscalização no que toca ao enquadramento das sobre ditas sacolas ao que se convencionou chamar embalagem secundária, estas, quando menos, se prestariam a proteger e conferir maior resistência às embalagens primárias e, como tal, na pior das hipóteses, ter-se-ia a aplicação da regra da alínea "a" do inciso V do art. 66 do RICMS/02.

Ao final, requer o provimento da presente Impugnação.

O Fisco se manifesta às fls. 116/118, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- mesmo tendo considerado a Impugnação totalmente fora de propósito, tendo em vista que a Autuada em momento algum questionou a cobrança do ICMS (rebateu apenas o estorno de créditos – que não é objeto da autuação), faz seus comentários acerca da natureza jurídica das sacolas plásticas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco discorda de todas as alegações da Impugnante, considerando a decisão da Consulta de Contribuinte nº 276/06, que expressamente reformulou a Consulta nº 040/99, e que esposou o entendimento quanto à inadmissibilidade do creditamento nas operações de entrada de sacolas plásticas;

- este Egrégio Conselho também já decidiu, reiteradamente, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem e, por consequência, não geram crédito de ICMS;

- diferentemente do levantado pela Impugnante, as operações de entrada de sacolas plásticas não geram direito ao crédito, na medida em que estes produtos não são alcançados pela regra estabelecida no art. 66, inciso IV, Parte Geral do RICMS/02;

- os créditos indevidamente aproveitados relativos às notas fiscais relacionadas nesta peça fiscal já foram estornados, mediante Auto de Infração nº. 01.000164029.00;

- cita acórdãos do Conselho de Contribuintes sobre a matéria e posição do Superior Tribunal de Justiça, quando da decisão no Recurso Especial 279.024/SP;

- não restando mais dúvidas de que as sacolas plásticas não se enquadram no conceito de embalagem, sendo, portanto, materiais de uso ou consumo, fica claro que é devido o ICMS a título de diferencial de alíquotas quando de suas aquisições junto a fornecedores localizados e inscritos em outros estados brasileiros.

Ao final, solicita que seja julgado procedente o 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 abril de 2005 a junho de 2009, devido pelas entradas em território mineiro de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela, utilizadas na frente do caixa).

Já no relatório do Auto de Infração o Fisco destaca que a SEF/MG entendia, conforme redação original da Consulta nº 040/99, que tais produtos estavam abrangidos no conceito de embalagem. Entretanto, a referida consulta foi reformulada em 18 de novembro de 2006, ficando claramente evidenciado que as sacolas plásticas se tratavam de material de uso e consumo.

Importante registrar que o lançamento em discussão compõe-se apenas das exigências do ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, já no relatório do Auto de Infração o Fisco destaca que a SEF/MG entendia, conforme redação original da Consulta nº 040/99, que as sacolas plásticas estavam abrangidas no conceito de embalagem. Entretanto, a referida consulta foi reformulada em 18 de novembro de 2006, deixando claro o entendimento de que as sacolas plásticas se enquadrariam como material de uso e consumo.

Assim, a multa e os juros foram exigidos apenas a partir de 18 de novembro de 2006, em face da alteração da resposta à Consulta de Contribuintes nº 040/99 que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exarava o entendimento do Fisco de que as sacolas plásticas caracterizavam-se como material de embalagem.

Destaque-se que a Impugnante, como ela própria sustenta em sua defesa, explora a atividade de comércio varejista, e foi autuada por recolhimento a menor do ICMS no período de abril de 2005 a junho de 2009, devido pelas entradas em território mineiro de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela, utilizadas na frente do caixa).

Como visto no relatório, opondo-se à imputação fiscal, referente à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS a Impugnante se rebela contra os estornos de crédito, afirmando que as sacolas plásticas são embalagens que compõem as mercadorias que vende, e estariam enquadradas no conceito do art. 66 do RICMS/MG.

Contudo, mesmo considerando que as matérias de estorno de crédito e de falta de recolhimento do diferencial de alíquotas se confundem, em face de que só é devido o diferencial de alíquotas para mercadorias que não são passíveis de creditamento por parte do contribuinte, todos os pontos defendidos pela Impugnante não são capazes de desconstituir o lançamento em análise.

Assim, é importante rebater os pontos levantados na impugnação quanto à possibilidade de créditos de ICMS nas aquisições de sacolas plásticas para se concluir se é devido o diferencial de alíquotas sobre estas mesmas aquisições.

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.

§ 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 que tal direito só poderá ser exercido futuramente.

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:

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 também não tratou diretamente da questão do aproveitamento de crédito relativo a compras de sacolas plásticas, mas fala de material de embalagem e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS no art. 66, assim determinando:

**"CAPÍTULO II**  
**Do Crédito do Imposto**

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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;

.....  
VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011."(grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o material de embalagem que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é a embalagem adquirida para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização ou aquela adquirida para comercialização.

Desta forma, o Regulamento do ICMS ao definir quais são as embalagens que geram direito a crédito, ao contrário do entendimento da Impugnante, não trata da embalagem usada como embalagem secundária, ou seja, aquela embalagem que não está inserida no processo produtivo e que não altera a apresentação do próprio produto, sendo utilizada apenas para transporte.

Corroborando este entendimento encontram-se os ditames da Instrução Normativa SLT n.º 01/86 que, até os dias de hoje traz a interpretação da Secretaria de Estado de Fazenda sobre aproveitamento de créditos do ICMS.

A Secretaria de Estado de Fazenda já se manifestou também sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria encontramos as seguintes que se adequam ao questionamento feito:

“CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 276/06

PTA N° : 16.000137676-54

ORIGEM : Contagem - MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - SACOLA PLÁSTICA - INADMISSIBILIDADE - Somente será abatido do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente à embalagem adquirida ou recebida no período e destinada a alterar a apresentação do produto (inciso IV, art. 66, Parte Geral do RICMS/2002).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 224/07

PTA Nº : 16.000170995-75

ORIGEM : Betim – MG

CRÉDITO DE ICMS – EMBALAGEM – CARACTERIZAÇÃO – 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.”

Assim, não é possível acolher a tese defendida pela Impugnante de que as sacolas plásticas estariam enquadradas nos ditames do art. 66 do RICMS/02. Importante frisar que o dispositivo regulamentar trata especificamente de processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação. Estes processos estão diretamente ligados a transformação. Assim, não é possível dar ao dispositivo a extensão pretendida pela defesa de que o processo de comercialização de produtos estaria ali inserido. Em verdade a comercialização de produtos não se caracteriza pela transformação.

Verifica-se ainda que o conceito inserto no citado art 66 encontra-se em consonância com a norma contida na Lei Complementar n.º 87/96, como não poderia ser diferente.

Na verdade, é importante observar também que nem todos os produtos vendidos pela Impugnante são acondicionados necessariamente em sacolas plásticas.

Se é certo que as sacolas plásticas se prestam a trazer alguma funcionalidade ao cliente e, em alguns casos até a facilitar o transporte da mercadoria vendida, também é certo que estas não alteram a apresentação da mercadoria pela sua colocação, tampouco a protejam ou lhe assegurem a resistência.

Assim as sacolas plásticas, não são embalagens no sentido de acondicionar o produto em algo para compor, dar segurança e resistência no momento do transporte ou da comercialização, e, portanto, não integram as mercadorias comercializadas nos termos das definições apresentadas pelas normas estaduais que disciplinam a matéria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, o tratamento tributário dispensado às sacolas plásticas objeto da autuação, é distinto do conceito de embalagem presente no Regulamento do ICMS, sendo assim classificadas como material de uso e consumo e, como tal, não têm autorizado o aproveitamento do crédito e deve ser recolhido o diferencial de alíquotas quando de sua aquisição interestadual.

Ressalte-se que, como o próprio Fisco destaca em sua manifestação, o crédito aproveitado destacado nas notas fiscais relacionadas ao lançamento sob exame, já foram estornados mediante lavratura de outros autos de infração.

Nesta linha, a exigência do diferencial de alíquotas encontra-se plenamente caracterizada nos presentes autos e tem seu respaldo na Constituição Federal.

Dos autos extrai-se que as sacolas plásticas sobre as quais foi feita a exigência se tratam de materiais de uso e consumo.

Cumpra-se destacar que a alíquota interestadual não se constitui em benefício para o adquirente da mercadoria, tampouco se presta a beneficiar as transações interestaduais. A função precípua da existência da alíquota interestadual é propiciar a divisão da arrecadação entre os estados de origem e destino da mercadoria. Desta forma, a alíquota interestadual apenas é utilizada quando se trata de operações entre contribuintes do imposto. Assim, uma parcela da tributação será do estado de origem e, a outra, será do estado de destino, sendo recolhida por meio do diferencial de alíquota.

Portanto, não há dúvida quanto à exigência do diferencial de alíquotas cabendo a manutenção do lançamento, nos termos do art. 5º, § 1º, item 6 da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º- O imposto incide sobre:

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

À luz das normas estaduais às quais o Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento por força do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, o feito fiscal está correto.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 06 de maio de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

CC/MG