

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.365/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000211752-07  
Impugnação: 40.010135822-67  
Impugnante: Lojas Renner S/A  
IE: 062050471.06-47  
Proc. S. Passivo: Fábio Brun Goldschmidt/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO - Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS referente a aquisições de sacolas plásticas, que não se enquadram no conceito de material de embalagem, nos termos do art. 66, inciso V da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo e oriundas de outra unidade da Federação, nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/04/09 a 30/09/11:

1 - recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento, pelo que se exige ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei;

2 - falta de recolhimento de ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, referente às mesmas operações em que se promoveu o estorno do crédito, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O processo foi instruído pelo Fisco com o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração - AI (fls. 04/10); Relatório Fiscal (fls. 11/14); Planilhas com demonstrativo do ICMS estornado e relação das notas fiscais cujos créditos foram estornados (fls. 15/18) e Folha Resumo do Crédito Tributário (fl. 19).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 22/52, alegando, resumidamente, que:

- a exigência fiscal é nula de pleno direito, devido à ausência de requisito formal essencial, qual seja a indicação da fundamentação dos juros aplicados;
- o Auto de Infração (AI) violou o art. 202, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê, expressamente, a necessidade de a inscrição da dívida ativa demonstrar a maneira de calcular os juros de mora;
- foi tolhida no seu direito de defesa para impugnar a porcentagem dos juros já que essa não é informada no AI;
- os juros cobrados devem ser limitados ao percentual estabelecido para os tributos federais, no caso a Taxa Selic;
- quanto ao mérito, é regular o creditamento nas aquisições de material de embalagem (sacos e sacolas plásticas);
- bens de uso ou consumo são aqueles que se consomem no processo produtivo e que, por essa razão, não saem do estabelecimento em nova operação;
- essa situação não se verifica no caso das sacolas plásticas porque esses materiais são utilizados diretamente na área de comercialização das lojas e empregados para integração no produto final comercializado pela empresa na condição de embalagem e/ou insumo;
- toda e qualquer mercadoria vendida é devidamente acondicionada em sacolas plásticas, tratando-se, por isso, de insumos aplicados ao produto final na condição de materiais de embalagem que saem do estabelecimento em nova operação, acompanhando-o sem retorno e integrando o seu custo;
- as sacolas plásticas enquadram-se perfeitamente no conceito insculpido no art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, em seus incisos IV e V;
- os materiais de embalagem não podem ser considerados como mercadoria de uso do estabelecimento, razão pela qual deve ser legítimo o crédito apropriado e consequentemente cancelado o AI lavrado;
- uma vez provado que a primeira infração é improcedente, pelo mesmo fundamento, a segunda infração não se sustenta, não sendo necessário o recolhimento do diferencial de alíquota;
- é correta e legal sua conduta ao se creditar nas aquisições das mercadorias objeto do AI, em decorrência lógica do princípio constitucional da não cumulatividade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as multas exigidas são exorbitantes, não tendo sido respeitados os princípios constitucionais da razoabilidade e do não confisco e sua redução para o menor patamar previsto na legislação é medida que se impõe.

Requer a anulação do AI pela ausência de requisito formal essencial em relação à fundamentação dos juros aplicados. No mérito, solicita que seja declarado integralmente improcedente por entender que cumpre a legislação vigente.

Acrescenta que, na hipótese de manutenção do AI, seja reduzida a multa aplicada para o patamar mínimo previsto na legislação estadual e que seja utilizada a Taxa Selic para a atualização dos valores supostamente devidos.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 87/96, refuta detalhadamente as alegações da defesa, pedindo que seja o lançamento julgado procedente.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

### **Da Preliminar de Nulidade**

Em preliminar, argui a Impugnante a nulidade da exigência fiscal, alegando ausência de requisito formal essencial, qual seja a indicação da fundamentação dos juros aplicados.

Destaque-se, inicialmente, no que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na Taxa Selic, que a medida se encontra dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito, conforme se vê no art. 182 da Lei nº 6.763/75 e no art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, de igual teor, abaixo transcritos:

#### Lei nº 6.763/75

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;

II - a aplicação da equidade.

#### RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Contudo, prevê o art. 127 da Lei nº 6.763/75 que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226 da citada lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do Estado, como ocorre no presente caso.

A primeira sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de Recursos Especiais Repetitivos, pacificou entendimento de que é legítima a aplicação da Taxa Selic aos débitos tributários estaduais pagos em atraso. A decisão acolheu Recurso Especial (REsp nº 879.844) interposto pela Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais (AGE).

Em conformidade com o entendimento apresentado pela AGE, o STJ reconheceu a aplicação da Taxa Selic em virtude da lei permissiva do Estado de Minas Gerais que determina a aplicação aos tributos estaduais os mesmos fatores de correção utilizados pela legislação federal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Em relação ao assunto, e como subsídio, vale a pena reportar à lição de Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra “Infrações Tributárias e suas Sanções” leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Deve ser observado ainda que consta no campo “Valor do Crédito Tributário” do Auto de Infração que “A partir do mês subsequente, os juros de mora serão recalculados até o efetivo pagamento ou parcelamento, nos termos da Resolução nº 2.880/97”.

Portanto, rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração arguida pela Impugnante.

### **Do Mérito**

Cuida o presente contencioso de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/04/09 a 30/09/11, em função do aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento, pelo que se exige ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei, bem como da falta de recolhimento de ICMS relativa à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, referente às mesmas operações em que se promoveu o estorno do crédito, pelo que se exige ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da já citada lei.

Informa o Fisco que, para execução do trabalho, utilizou as informações dos arquivos eletrônicos (SINTEGRA e SPED) transmitidos pela Contribuinte. Informou também que foi desnecessário fazer a recomposição da conta gráfica considerando que o estabelecimento apresentou saldo devedor em todos os períodos.

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2020, conforme abaixo transcrito:

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

Cabe ressaltar que o texto legal, além de postergar o direito ao crédito do imposto de mercadorias destinadas ao uso e consumo (objeto da autuação em análise), traz em seu bojo algumas outras restrições ao benefício, não só em relação às operações isentas ou não tributadas, mas especialmente em relação às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Art. 20.(omissis)

§ 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.

Na mesma linha, o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, reproduz a vedação ao creditamento expresso no parágrafo acima.

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

(...)

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

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais 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. Dessa forma, diferentemente do levantado pela Impugnante, as operações de entrada de sacolas plásticas não geram direito ao crédito, na medida em que esses produtos não são alcançados pela regra estabelecida no art. 66, inciso IV, Parte Geral do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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

A definição de embalagem está no mesmo art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02, abaixo:

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

A Consulta de Contribuinte nº 276/06, que expressamente reformulou a Consulta nº 040/99, consolidou o entendimento quanto à inadmissibilidade do creditamento nas operações de entrada de sacolas plásticas.

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.

Na mesma linha apontada pela DOLT/SUTRI/SEF, o Superior Tribunal de Justiça, quando da decisão no Recurso Especial nº 279.024/SP, formulou o seguinte entendimento:

(...)

D) EM FACE DOS CONCEITOS SUPRA-EMITIDOS, 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.

Corroborando com a consulta acima, fica claro no art. 222 do RICMS/02, em seu inciso II, alínea “d”, que as embalagens utilizadas apenas no transporte das mercadorias estão fora do conceito de industrialização, logo, não integram o produto. Confira-se:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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);

Percebe-se que todos os argumentos da Impugnante têm a pretensão de demonstrar que os sacos e sacolas plásticas fornecidas aos clientes, para acondicionamento e transporte de mercadorias adquiridas em seu estabelecimento são materiais de embalagem e não material de uso e consumo. Argumenta que toda e qualquer mercadoria vendida é devidamente acondicionada em sacolas plásticas, tratando-se, por isso, de insumos aplicados ao produto final na condição de materiais de embalagem que saem do estabelecimento em nova operação, acompanhando-o sem retorno e integrando o seu custo.

Se fossem mercadorias para comercialização, deveriam ter suas saídas do estabelecimento acobertadas por documento fiscal, documento este que a Impugnante nunca emitiu. Portanto, trata-se de material de uso e consumo.

Assim, diferentemente do levantado pela Impugnante, as operações de entradas de sacolas plásticas não geram direito a crédito, na medida em que esses produtos não são alcançados pela regra estabelecida no art. 66, inciso V, alínea “a”, Parte Geral do RICMS/02, acima transcrito.

Informa o Fisco que a Impugnante, de outubro de 2011 ao fim do período fiscalizado, 30/06/13, alterou o procedimento de transferência de sacos e sacolas plásticas, passando a utilizar em suas notas fiscais o código de CFOP 2557 – transferência de material para uso e consumo, deixando de se creditar do ICMS destacado nessas entradas.

Como se pode ver pela “Folha Resumo do Crédito Tributário” (fl. 19), de outubro de 2011 a junho de 2013, não se apurou nenhuma cobrança neste Auto de Infração, tendo em vista que nesse período a empresa reconheceu e aplicou corretamente os ditames da legislação mineira. Para ilustrar, o Fisco relacionou em sua Manifestação, às fls. 93/94, diversas notas fiscais para demonstrar a mudança de comportamento da Impugnante, a partir de dezembro de 2011.

Desse modo, sendo as sacolas plásticas em comento caracterizadas como material de uso e consumo do estabelecimento, correto o estorno de crédito pelas entradas e corretas as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Com relação à exigência de falta de recolhimento de ICMS relativa à diferença de alíquota, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo a primeira estabelecida pela lei mineira e a segunda fixada por Resolução do Senado Federal.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo e oriunda de outra unidade da Federação, como se constatou no presente caso, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Por sua vez, regulamentando o estatuído na Constituição e na legislação infraconstitucional, o art. 42, § 1º, inciso I, Parte Geral do RICMS/02 dispõe da mesma forma, ou seja, que o contribuinte mineiro fica obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte do Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02

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:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher o diferencial de alíquotas devido nas operações de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, localizado em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo, recebidas de outras unidades da Federação, conforme demonstrado, legítimas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (suposta violação do princípio constitucional da razoabilidade e da vedação ao confisco) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do

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

art. 182 da Lei nº 6.763/75 e do art. 110 do RPTA, anteriormente transcritos, a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente porque a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 29 de abril de 2014.**

**José Luiz Drumond  
Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior  
Relator**

D