

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.079/09/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159172-56  
Impugnação: 40.010123964-01  
Impugnante: Lojas Riachuelo S/A  
IE: 062053333.09-70  
Proc. S. Passivo: Pedro Augusto Sampaio de Abreu  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO – Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS referente a aquisições de sacolas de embalagem e embalagens para presente, que não se enquadram no conceito de material de embalagem, porquanto são usadas para transporte e consideradas material de uso e consumo. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI, da Lei nº 6.763/75. Manutenção da exigência de ICMS, com aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, excluindo-se as parcelas de multas (revalidação e isolada) e juros.**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatada a falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, pelas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo no estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 2º, inciso II; 42, § 1º; 43, inciso XII; Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e multa de revalidação.**

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2003 a outubro de 2007, face à constatação das irregularidades seguintes:

1) aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de sacolas de embalagem e embalagens para presente, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento;

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI, da Lei nº 6.763/75 (a partir de novembro de 2003).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 354 a 358, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 361 a 367.

**DECISÃO**

Cuida a presente autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/03 a 31/10/07, constatado mediante conferência de livros e documentos fiscais, em função do aproveitamento do crédito de ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de sacolas de embalagem e embalagens para presente, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento, e falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI, da Lei nº 6763/75 (a partir de novembro de 2003).

**Do crédito de ICMS – aproveitamento indevido – materiais de uso e consumo:**

O Fisco procedeu ao estorno de crédito apenas em relação às sacolas de embalagem e embalagens para presente utilizadas para transporte de mercadorias pelos clientes e disponibilizadas na frente do Caixa.

Nos termos do art. 155, § 2º, inc. 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 consumo, o artigo 33, inc. I, postergou este direito para janeiro de 2011, conforme abaixo transcritos:

**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 2011; (Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006)

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Na mesma linha, o art. 31, inc. 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/MG já decidiu, reiteradamente, que as sacolas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem e, por consequência, não geram crédito de ICMS. Desta forma, diferentemente do levantado pela Impugnante, as operações de entrada de sacolas de embalagem e embalagens para presente não geram direito ao crédito, na medida em que estes produtos não são alcançados pela regra estabelecida no art. 66, inc. IV, Parte Geral, do RICMS/02, assim:

**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, inc. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se prestam ao transporte de mercadoria, não alterando a apresentação da mesma, portanto, não dão direito a crédito do ICMS.

Cuidou a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária de explicitar o conceito de embalagens, ao qual efetivamente as sacolas utilizadas na frente do Caixa não se enquadram. Desta forma, como já analisado anteriormente, considerando que as sacolas de embalagem e embalagens de presente são materiais de uso e consumo, neste caso, a própria Lei Complementar só admite o creditamento após janeiro/2011.

Na mesma linha apontada pela DOLT/SUTRI/SEF, o Superior Tribunal de Justiça, quando da decisão no Recurso Especial 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.

A Impugnante discorreu longamente sobre seu entendimento sobre a natureza jurídica das sacolas e embalagens de presente em comento, tentando comprovar que as mesmas não podem ser consideradas como material de uso e consumo ou mesmo ser coibido a apropriação dos créditos do imposto referentes à sua aquisição; que não restam dúvidas que as sacolas de embalagem e embalagens de presente, cujos créditos foram glosados, caracterizam-se efetivamente como material de embalagem; que, no caso dos autos, as sacolas protegem a mercadoria, a compõe, e, em muitos casos, alteram a apresentação do produto e não se destinam unicamente ao seu transporte. E ainda, que tais características são evidentes nos produtos cujos créditos foram glosados.

O Fisco, em consonância com as infringências relacionadas, tanto no corpo do Auto de Infração, quanto no Relatório Fiscal Contábil, levou a efeito o estorno de crédito nos termos do art. 70, inc. III, do RICMS/02 – material de uso e consumo. Sobre a matéria, o Conselho de Contribuintes, como já citado anteriormente, tem reiterado a posição restritiva, como pode ser observado nos Acórdãos nº 18704/08/3ª, 3.323/08/CE e 18.764/08/1ª.

O Fisco pautou-se pela estrita observância dos preceitos legais. A Consulta de Contribuinte nº 276/06, bem como o disposto na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75 são dotados de sustentação fática na medida em que apenas detalham o conceito de embalagem, definindo as sacolas plásticas cedidas aos clientes como material destinado ao transporte de mercadorias, e que não altera a apresentação das mesmas.

Desta forma, não se enquadrando no conceito de embalagens, as sacolas adquirem características de material de uso e consumo, para o qual existe restrição ao

creditamento expresso no art. 33, inc. I, da LC 87/86, bem como no art. 70, inc. III, Parte Geral, do RICMS/02.

**Da falta de recolhimento da diferença de alíquota:**

Foi exigido o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual relativo às aquisições interestaduais dos produtos analisados no item anterior.

Restando demonstrado que esses produtos se caracterizam como materiais de uso e consumo, legítima é a cobrança do diferencial de alíquota, nos termos dos artigos 5º, §1º, 6º, inciso II, e 13, §1º, ambos da Lei 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;”

**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.

(...)

**Art. 13** - A base de cálculo do imposto é:

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Insta destacar que o entendimento esposado pelo Fisco, seguido pelos Contribuintes, foi o exposto na Consulta de Contribuinte nº 040/99, única publicada sobre o assunto no período em que vigorou, desde sua publicação em 21/04/1999 até 18/11/2006, data em que foi reformulada. Em 24/11/06 foi publicada a mencionada Consulta de Contribuinte nº 276/06.

Cabe destacar, também e por oportuno, o art. 45 do atual RPTA e § 1º do art. 21 da então CLTA/MG, com a seguinte previsão:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 45.** A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

Sem qualquer esforço interpretativo, é possível afirmar que a regra que dispensa o recolhimento do tributo produz efeitos apenas, e exclusivamente, em favor do consulente, que não é a ora Autuada.

Entretanto, é indubitável que a Impugnante como tantos outros Contribuintes e o próprio Fisco, autuou em consonância com o entendimento esposado na Consulta nº 040/1999, sendo possível a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, que prescreve a seguinte ordem:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

.....  
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

.....  
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Com efeito, conforme magistério do Professor Sacha Calmon, “se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no art. 100, pouco importando a nomenclatura oficial, fica totalmente livre de multas, juros e correção monetária. Pagará unicamente, se for o caso, o tributo que deixou de recolher por força de orientação equivocada que a Administração lhe passou através das pré-faladas normas complementares.”

Desta forma, as exigências de multas (de revalidação e isolada), bem como os juros de mora, devem ser excluídas relativamente ao período de vigência da Consulta 040/99.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências de multas e juros relativas ao período anterior à 18/11/2006. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Relator), que excluía integralmente as exigências para o respectivo período. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, o Conselheiro

vencido.

**Sala das Sessões, 29 de abril de 2009.**

**Roberto Nogueira Lima  
Presidente**

**José Luiz Drumond  
Relator / Designado**

CC/MIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.079/09/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000159172-56  
Impugnação: 40.010123964-01  
Impugnante: Lojas Riachuelo S/A  
IE: 062053333.09-70  
Proc. S. Passivo: Pedro Augusto Sampaio de Abreu  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais no período de janeiro/2003 a outubro/2003, 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 exigiu ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Cabe destacar, que autuação feita pelo fisco foi com base na Consulta de Contribuinte nº 276/06, no qual expõe o entendimento da Secretaria de Fazenda sobre o creditamento de ICMS sobre aquisições de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 276/2006  
(MG de 24/11/2006)  
PTA Nº: 16.000137676-54  
ORIGEM: Contagem - MG  
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).

Tem-se que a Consulta de Contribuinte nº 276/06, reformulou a Consulta de Contribuinte nº 040/99, que interpretava de modo favorável ao contribuinte, no sentido de permitir que os produtos autuados pelo fisco fossem passivos de creditamento, sendo que posterior a ela, não temos a “vacatio legis”, norma pertinente a respeito, restando apenas a Consulta nº 040/99, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 040/99



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

(MG de 21/04/99 e reformulada no MG de 18/11/2006)

PTA Nº: 16.000015179-76

ORIGEM: Oliveira - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - ETIQUETA - SUPERMERCADOS - Material de embalagem é o invólucro ou recipiente, incluindo todos os elementos que o componham, protejam ou assegurem a sua resistência, utilizado para acondicionar o bem ou a mercadoria, alterando sua apresentação, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, item 1 e subitem 2.1 c/c o art. 222, inciso II, alínea "d", todos da Parte Geral do RICMS/1996. As sacolas plásticas cedidas à clientela e as etiquetas de preços de mercadorias são materiais de uso ou consumo e não ensejam direito a crédito do ICMS correspondente às suas aquisições.

Isto posto, como não temos norma anterior a Consulta de Contribuinte nº 276/06, que alterasse o entendimento exposto na Consulta nº 040/99, não consigo visualizar o efeito “ex-tunc” da consulta para exigir os valores do imposto referente ao estorno do credito anteriores a publicação da Consulta de Contribuinte nº 276/06.

Neste sentido, julgo improcedente o lançamento para excluir todas as exigências relativas ao período anterior a 18/11/2006, data da publicação da Consulta de Contribuinte nº 276/06.

**Sala das Sessões, 29 de abril de 2009.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**