

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.609/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000163397-28  
Impugnação: 40.010126387-14  
Impugnante: Supermercado do Irmão Ltda  
IE: 134671877.00-88  
Origem: DF/Manhuaçu

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS referente a entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela, utilizadas na frente do caixa), que não se enquadram no conceito de material de embalagem para fins de apropriação do crédito do imposto, porquanto são usadas para transporte e consideradas material de uso e consumo. Exigência de ICMS. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em face do aproveitamento indevido de créditos referentes a entrada 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 040/99, que tais produtos estavam abrangidos no conceito de embalagem, permitindo, portanto, o creditamento quando de suas aquisições. Entretanto, a referida consulta foi reformulada em 18 de novembro de 2006, vedando, claramente, o aproveitamento dos créditos em questão.

Considerando esta situação e, apesar do art. 45 do Regulamento do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 preverem que a reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá apenas em relação ao Consulente, o Fisco entendeu que o Sujeito Passivo atuou em consonância com o entendimento complementar da legislação tributária, conforme art. 100 do Código Tributário Nacional, não exigindo qualquer tipo de multa ou juros, tendo em vista que as infrações foram cometidas durante o período de vigência do primeiro entendimento da Consulta 040/99 (até 17 de novembro de 2006).

Exigência de ICMS.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 18/24, em síntese, aos argumentos que se seguem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- a única exigência contida na lei para que este seja permitido o crédito é que a embalagem seja voltada para “*emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação*”;

- é estabelecimento varejista e seu “*processo de produção*”, por assim dizer, envolve o comércio de mercadorias diversas, sendo óbvio que integra este processo o acondicionamento das mercadorias adquiridas pelos seus consumidores, não podendo ser taxado de mera comodidade o oferecimento de sacolas para tanto;

- cita conceito de comodidade segundo o Dicionário Houaiss e destaca que nenhum estabelecimento supermercadista deixa de fornecer sacolas aos seus clientes, sendo estas voltadas primordialmente ao acondicionamento de mercadorias adquiridas pela clientela, pelo que indissociáveis do conceito legal de material de embalagem definido no art. 66 do RICMS/02;

- 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;

- não é necessário que o material de embalagem implique alterações no produto para que gere crédito de ICMS, basta que se insira no conceito do art. 66 do RICMS/02, conceito este que, por não conter as especificidades e distinções narradas pela Fiscalização, abrange as sacolas fornecidas aos clientes no caixa;

- ainda que se cogite as distinções ventiladas pela Fiscalização ao que se convencionou chamar embalagem secundária, estas no mínimo se prestariam a proteger e conferir maior resistência às embalagens primárias;

- na pior das hipóteses ter-se-ia na espécie a aplicação da alínea “a” do inciso V do art. 66 do RICMS/02 que consideram passíveis de crédito de ICMS, “*todos os elementos que a acompanham, a protejam ou lhe assegurem a resistência*”;

- aborda a questão do crédito de ICMS relativo às etiquetas personalizadas.

Ao final, requer provimento da impugnação.

O Fisco se manifesta às fls. 36/38, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita acórdãos do Conselho de Contribuintes e transcreve entendimento do Supremo Tribunal de Justiça, quando da decisão no Recurso Especial 279.024/SP.

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 em face do aproveitamento indevido de créditos referentes a entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas cedidas à clientela, utilizadas na frente do caixa).

Importante registrar que o lançamento em discussão compõe-se apenas da exigência do ICMS e, já no relatório do Auto de Infração o Fisco destaca que a SEF/MG entendia, conforme redação original da Consulta 040/99, que as sacolas plásticas estavam abrangidas no conceito de embalagem, permitindo, portanto, o creditamento quando de suas aquisições. Entretanto, a referida consulta foi reformulada em 18 de novembro de 2006, vedando, claramente, o aproveitamento dos créditos em questão.

Considerando esta situação e, apesar do art. 45 do Regulamento do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 preverem que a reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá apenas em relação ao Consulente, o Fisco entendeu que o Sujeito Passivo atuou em consonância com o entendimento complementar da legislação tributária, conforme art. 100 do Código Tributário Nacional, não exigindo qualquer tipo de multa ou juros, tendo em vista que as infrações foram cometidas durante o período de vigência do primeiro entendimento da Consulta 040/99 (até 17 de novembro de 2006).

Destaque-se que a Impugnante, como ela própria sustenta em sua defesa, explora a atividade de comércio varejista, e foi autuada por apropriar crédito oriundo da aquisição das sacolas de embalagem.

Como visto no relatório, opondo-se à imputação fiscal, referente aos estornos de crédito, a Impugnante afirma que as sacolas plásticas são embalagens que compõem as mercadorias que vende, e estariam enquadradas no conceito do art. 66 do RICMS/MG.

Contudo, todos os pontos defendidos pela Impugnante não são capazes de desconstituir o lançamento em análise.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 subseqüente, 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 subseqüente 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 a 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

## 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:

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;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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° 262/93

PTA N° 12.02821.93-8

ORIGEM: Belo Horizonte - SRF/Metropolitana

EMBALAGEM - CRÉDITO DO ICMS - 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.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 276/06

PTA N° : 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).

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 224/07

PTA N° : 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 compõem, a protejam ou lhe assegurem a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Ademais, o fato de que as sacolas plásticas são adquiridas pela empresa, comumente, com a sua marca, leva à conclusão que estas se prestam também como meio de divulgação de seu nome.

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.

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.

Repita-se, pela importância, que as sacolas plásticas não têm a função principal de embalar os produtos comercializados pelo estabelecimento, como também não se enquadram no conceito de embalagem por não haver uma vinculação principal ao acondicionamento (visando compor, proteger e assegurar resistência) das mercadorias comercializadas.

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, vários produtos, apesar de se prestarem a acondicionar outros, não se enquadram no conceito de embalagem para fins de possibilitar o aproveitamento do crédito do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para haver a oportunidade de aproveitamento do crédito do ICMS é necessário que a embalagem tenha a função principal de acondicionar, ou seja, há uma vinculação direta com o uso do produto para o acondicionamento da mercadoria.

Para possibilitar o aproveitamento do crédito é necessário que a embalagem não seja apenas um invólucro ou recipiente, mas deve ter por função compor, proteger ou assegurar resistência à mercadoria que será comercializada. É este o entendimento que se extrai do precitado art. 66 do Regulamento do ICMS mineiro, em sua alínea "a" do inciso V.

Portanto, as sacolas plásticas, apesar de se prestarem a acondicionar mercadorias, não se enquadram no conceito de embalagem para efeito de aproveitamento de créditos de ICMS.

Acresça-se, ainda, que as sacolas plásticas cedidas à clientela para acondicionar as mercadorias não se agregam aos produtos vendidos, por serem item de conveniência fornecido aos clientes, que podem, inclusive, dispensá-las no ato da compra.

Por derradeiro, cumpre registrar que o próprio Fisco já levou em consideração as disposições do art. 100 do Código Tributário Nacional, considerando o período em que o entendimento demonstrado pelo Fisco Estadual foi pelo aproveitamento do crédito das sacolas plásticas e não exigiu qualquer penalidade ou juros.

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, as Conselheiras Maria de Lourdes Medeiros e Janaina Oliveira Pimenta.

**Sala das Sessões, 15 de abril de 2010.**

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

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