

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

Acórdão: 19.611/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000162641-41  
Impugnação: 40.010126329-37  
Impugnante: Lojas Riachuelo S/A  
IE: 062053333.11-36  
Proc. S. Passivo: Alex Pereira Duarte  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**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 e embalagens para presente, 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. Contudo, tendo em vista que o Fisco em várias autuações já apreciadas por este Conselho de Contribuintes, tem levado em consideração a vigência do entendimento consubstanciado na Consulta de Contribuintes n.º 40/99 deixando de exigir as multas e juros relativos a este período, aplicando-se o princípio da isonomia, deve ser tomado o procedimento nestes autos. Mantida integralmente a exigência do ICMS. Excluídas as Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI exigidas em relação aos fatos geradores anteriores a 18 de novembro de 2006, bem como os juros moratórios incidentes até 17 de novembro de 2006 (data em que vigorou o entendimento inicial exposto na Consulta n.º 40/99), devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS a partir de 18 de novembro de 2006, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

**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 e embalagens para presente) oriundo de outra Unidade da Federação. Contudo, tendo em vista que o Fisco, em várias autuações já apreciadas por este Conselho de Contribuintes, tem levado em consideração a vigência do entendimento consubstanciado na Consulta de Contribuintes n.º 40/99 deixando de exigir as multas e juros relativos a este período, aplicando-se o princípio da isonomia, deve ser tomado o procedimento nestes autos. Mantida integralmente a exigência do ICMS. Excluída a Multa de Revalidação capitulada na Lei n.º 6.763/75, art. 56, inciso II exigida em relação aos fatos geradores anteriores a 18 de novembro de 2006, bem como os juros moratórios incidentes até 17 de novembro de 2006 (data em que vigorou o entendimento inicial exposto na Consulta n.º 40/99), devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS a partir de 18 de novembro de 2006, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de abril e junho a dezembro de 2004, de janeiro a novembro de 2005; de fevereiro a maio e julho a dezembro de 2006; de fevereiro a junho e agosto a dezembro de 2007; e março a dezembro de 2008, em face de:

1) aproveitamento indevido de créditos referentes a entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas e embalagens para presente);

2) falta de recolhimento de ICMS referente ao diferencial de alíquota devido pela entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas e embalagens para presente), oriundas de outra unidade da Federação.

Exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 493/499, em síntese, aos argumentos seguintes:

- restando transcorridos cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, comprometida a pretensão do Fisco de constituir o crédito tributário em relação ao período de janeiro a outubro de 2004;

- parte do suposto débito que compõe o Auto de Infração sob julgamento, cuja lavratura se efetivou em novembro de 2009, restou fulminado pela decadência;

- transcreve posição emanada do Superior Tribunal de Justiça acerca da contagem do prazo decadencial e sua consequente configuração;

- no mérito, esclarece que tais embalagens são comercializadas em conjunto com o produto e incluídas no seu preço, o que dá ensejo inquestionavelmente ao aproveitamento de seu crédito;

- todos os gastos incorridos para colocação do produto em condição de uso ou em condição de venda integram a definição de "custo";

- se tributado o produto final a cada saída de uma unidade gravada pelo imposto deve corresponder o respectivo crédito de uma embalagem que o integra;

- devem ser excluídos da exigência os materiais que constituem a embalagem dos produtos entregues ao consumidor, na medida em que o seu valor correspondente está incluído no preço final do produto, de acordo com o RICMS/MG;

- o princípio trazido pela Lei Complementar nº 87/96 leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e visa distribuir equanimente a carga tributária de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe couber no conjunto, assim, um único fato gerador, ao mesmo tempo, gera um duplo efeito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

jurídico: o débito para o sujeito que promove a saída do bem ou prestação dos serviços e o crédito para o sujeito destinatário daqueles bens ou serviços;

- o "abatimento" é nitidamente categoria jurídica de hierarquia constitucional, mais que isso, é direito constitucional reservado ao contribuinte;

- da consideração do preceito do art. 2º, inciso II do art. 155 da Constituição Federal decorre que o crédito é consequência inexorável e automática de todas as operações tributadas, sendo que a lei não pode vedá-lo ou reduzi-lo e, por conseguinte, toda aquisição decorrente de operação tributada é geradora de crédito de ICMS;

- considerando-se que o ICMS está sujeito ao princípio da não cumulatividade, o que faz que este tributo grave o valor agregado à mercadoria, é pleno o direito ao crédito do imposto relativo à mercadoria entrada ou adquirida para uso ou consumo do próprio estabelecimento, bem como as incorporadas ao ativo imobilizado;

- o primado da não cumulatividade, conceituado pela compensação entre débito e crédito fiscal, tem como função evitar a tributação "em cascata", com as incidências sucessivas, nas entradas e saídas, sendo agregadas ao preço;

- cita lição de Heron Arzua sobre o tema;

- o legislador não distinguiu as mercadorias para uso ou consumo no estabelecimento, daquelas que integram fisicamente o produto final, como leciona Bernardo Ribeiro de Moraes;

- cita doutrina da lavra de Aroldo Gomes de Mattos;

- a alegação de que o empresário é consumidor final dos bens destinados ao ativo imobilizado, ou de materiais de uso ou consumo, não justifica a adoção do crédito físico, pois os bens do ativo são adquiridos com o mesmo objetivo pelo qual se adquirem matérias-primas, ou seja, produzir algo para posterior comercialização;

- o direito de crédito que aqui se examina existia pelo menos a partir de 1988, com o advento da Carta Magna;

- a Lei Complementar n.º 87/96 acertou ao reconhecer o direito de crédito do ICMS para todas as aquisições, inclusive bens de uso e consumo ou ativo permanente, porém, errou quando apontou os termos iniciais para a fruição deste direito, que a ela preexistia, já que deflui de dispositivo da própria Constituição Federal.

Ao final, requer a exclusão da exigência capitulada, com o consequente cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 508/520, refutando os argumentos de defesa, sob os seguintes fundamentos:

- o lançamento formalizado no Auto de Infração lavrado em 18 de novembro de 2009, não contém crédito tributário alcançado pela decadência pois, considerando o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo começaria em 1º de janeiro de 2005 findando-se em 31 de dezembro de 2009;

- a hipótese de extinção do crédito tributário ventilada no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, da qual a Autuada se vale para questionar a validade dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos constituídos entre janeiro e outubro de 2004 é rebatida segundo a interpretação do Professor José Alfredo Borges que transcreve;

- as sacolas para embalagem e caixas para presente são adquiridas pela empresa com a sua marca, funcionando como meio de divulgar o seu nome e trazer também alguma funcionalidade ao cliente ao facilitar o transporte da mercadoria vendida, não sendo 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 pela Autuada;

- em função disso, o tratamento tributário a elas dispensado é distinto do conceito de embalagem presente no RICMS/02, e mantém similaridade com aquele dispensado às sacolas de supermercado, pois seriam classificadas como material de uso e consumo e, como tal, não têm autorizado o aproveitamento do crédito;

- as sacolas e caixas não têm a função principal de embalar os produtos comercializados, como também não se enquadram no conceito de embalagem por não haver uma vinculação principal ao acondicionamento das mercadorias comercializadas;

- vários produtos, apesar de genericamente e subsidiariamente se prestarem a acondicionar outros, não se enquadram no conceito de embalagem, pois para o enquadramento correto no conceito de embalagem a função principal é acondicionar, ou seja, há uma vinculação direta com o uso do produto para o acondicionamento;

- cita a Consulta de Contribuinte n.º 006/05 e a decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp. n.º 79.024/SP;

- a Consulta de Contribuinte n.º 040/99 foi reformulada em 18/11/06;

- as sacolas para embalagem e caixas para presente são veículo de propaganda do estabelecimento, ou mesmo item de conveniência fornecido ao cliente, não um elemento que se agrega ao custo do produto vendido, por ser elemento indispensável à colocação de seus produtos em condições de uso ou de venda, assim, não procede o pedido de reformular o crédito com base na idéia de que os materiais objeto da autuação “constituem a embalagem dos produtos entregues ao consumidor”;

- a Lei Complementar n.º 87/96 sofreu alterações por várias outras leis e, por último, pela Lei Complementar n.º 122/06 que prorrogou os prazos previstos em relação à apropriação de créditos dos bens de uso e consumo e ativo permanente para as entradas que ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 2011;

- o art. 71 do RICMS/02 dispõe que até 31 de dezembro de 2010 o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado referente à entrada de bem para uso ou consumo do estabelecimento;

- cita o inciso X do art. 66 do RICMS/02;

- discorre sobre o texto do § 2º, inciso I do art. 155 da Constituição Federal;

- cita o art. 110 do RPTA para afirmar que não se inclui na competência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais a apreciação de inconstitucionalidade;

- considerando que o regime de “compensação” não tem uma única interpretação e amplitude, caberia à lei complementar discipliná-lo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- como as sacolas e caixas para presente são bens de uso e consumo do estabelecimento, há vedação expressa ao aproveitamento de crédito.

Por todo o exposto, pedimos que seja julgado procedente o lançamento.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de abril e junho a dezembro de 2004, de janeiro a novembro de 2005; de fevereiro a maio e julho a dezembro de 2006; de fevereiro a junho e agosto a dezembro de 2007; e março a dezembro de 2008.

Tal recolhimento a menor teria se dado em função dos seguintes procedimentos adotados pela Impugnante:

- 1) aproveitamento de créditos referentes à entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas e caixas para presente);
- 2) falta de recolhimento de ICMS referente ao diferencial de alíquota devido pela entrada de material de uso e consumo (sacolas plásticas e caixas para presente), oriundas de outra Unidade da Federação.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art 56 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75. A citada Multa Isolada foi aplicada apenas para o item 01.

Cumpram-se destacar que a Impugnante questiona, inicialmente, a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a outubro de 2004, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos deste imposto e falta de recolhimento do chamado “diferencial de alíquotas”.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de janeiro a outubro de 2004, dentre outros. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a outubro de 2004. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo Contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2010.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 26 de novembro de 2009 (fl. 04), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de janeiro a outubro de 2004, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Voltando-se ao mérito das exigências propriamente dito, é importante destacar que a Impugnante explora a atividade de comércio varejista em geral, inclusive eletrônico, de tecidos e seus artefatos, de confecções em geral (cama, mesa e banho), de eletrodomésticos, de móveis, artigos esportivos e ainda telefones, celulares, produtos de

perfumaria, disco CDs e DVDs, calçados, roupas e artigos esportivos em geral, e foi autuada por apropriar crédito oriundo da aquisição das sacolas plásticas e embalagens para presente, tendo o Fisco procedido à expropriação desse crédito e à cobrança do diferencial de alíquota.

Como visto no relatório, opondo-se à imputação fiscal, referente aos estornos de crédito e à cobrança do diferencial de alíquota, a Impugnante afirma que as sacolas plásticas e as caixas de presente são embalagens comercializadas em conjunto com as mercadorias que vende, incluídas no seu preço, e assim seriam gastos incorridos para a colocação dos produtos em condições de uso e de venda.

Sustenta também a Defendente que a Lei Complementar nº 87/96 não fez a distinção entre quaisquer espécies de bens ou mercadorias adquiridas, sejam elas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de expediente, embalagens ou qualquer outra, logo houve um reconhecimento do direito ao crédito do ICMS para todas as aquisições tributadas da empresa.

Apresenta ainda a Impugnante a tese de que a “compensação”, presente na sistemática do ICMS de abater dos débitos, relacionados às saídas de bens ou prestações de serviços, os créditos dos bens e serviços que entram no estabelecimento, é categoria jurídica de hierarquia constitucional, criada pela Constituição Federal, e daria o direito ao crédito pela entrada de mercadorias de todas as operações tributadas.

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a partir de 1º de janeiro de 2011.

Neste ponto, cumpre destacar que a própria Impugnante reconhece a limitação temporal imposta pela Lei Complementar n.º 87/96 ao aproveitamento de créditos relativos a materiais denominados de uso ou consumo, ainda que não concorde com esta regra.

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 §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e caixas de presente, 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

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 é 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 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 temos a 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

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

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° 276/2006

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° 224/2007

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 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 primeira tese defendida pela Impugnante de que as sacolas plásticas e as caixas de presente são comercializadas em conjunto com as mercadorias. Na verdade, é importante observar que nem todos os produtos vendidos pela Impugnante são, necessariamente, acondicionados em sacolas plásticas e/ou caixas de presente.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Se é certo que as sacolas plásticas e as caixas de presente 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 protegem ou lhe asseguram a resistência.

Assim as sacolas plásticas e as caixas de presente, 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 e às caixas de presente, objetos da autuação, é distinto do conceito de embalagem presente no Regulamento do ICMS, e mantém similaridade com aquele dispensado às sacolas de supermercado, pois seriam 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 e as caixas de presente 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. Nos termos das normas estaduais que regem a matéria, 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 e as caixas de presente, apesar de se prestarem a acondicionar mercadorias, não se enquadram no conceito de embalagem.

Acresça-se ainda que as sacolas plásticas e as caixas de presente 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.

No que pertine à tese de que a Lei Complementar n.º 87/96 autoriza o aproveitamento do crédito referente à entrada de todos os materiais sejam eles de qualquer espécie, inclusive os destinados ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, resta concluir que tal lei sofreu alterações por várias outras leis

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

complementares e, por último, pela Lei Complementar n.º 122/06 que prorrogou os prazos previstos em relação à apropriação de créditos dos bens de uso e consumo e ativo permanente para as entradas que ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 2011.

Nesta linha, o art. 71 do RICMS/02 dispõe que até 31 de dezembro de 2010 o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado referente à entrada de bem para uso ou consumo do estabelecimento.

Já o inciso X do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito, determina que o valor do imposto incidente na entrada de bem de uso e consumo do estabelecimento seja abatido sob a forma de crédito em relação às operações ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2011.

Caracterizadas as sacolas plásticas e as caixas de presente como materiais de uso e consumo, correta também a exigência do item 2 do Auto de Infração, ou seja, é devido o recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas nos termos dos arts. 1º, inciso VII, 2º, inciso II e 42, § 1º, inciso I, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, *in verbis*:

“Art. 1º - O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

.....  
VII - a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

.....  
Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

.....  
II - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

.....  
Art. 42 - .....

§ 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;

.....”

Contudo, vários processos tratando da mesma matéria tem vindo à apreciação do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Em muitos destes processos, 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 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 este posicionamento 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 próprio Consulente, o Fisco, naqueles casos, 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 durante o período de vigência do primeiro entendimento da Consulta de Contribuintes n.º 040/99 (até 17 de novembro de 2006).

Neste sentido, cite-se a ementa do Acórdão n.º 19.609/10/1ª, *in verbis*:

“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 A 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.”  
(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

No caso dos presentes autos, não é possível a aplicação do art. 100 do Código Tributário Nacional uma vez que para tanto é essencial que o contribuinte, no mínimo, alegue ter agido de conformidade com a orientação emanada da Administração Pública. Como pode ser visto no relatório desta decisão, este não é o caso dos autos, pois não há na peça defensoria qualquer sustentação neste sentido, ou menos a citação da Consulta de Contribuintes n.º 040/99.

No entanto, tendo em vista os outros processos analisados pelo Conselho de Contribuintes sobre a mesma matéria, principalmente aqueles em que o Fisco já não formulou as exigências de multas e juros para o período de vigência do entendimento original consubstanciado na Consulta de Contribuintes n.º 040/99, deve ser aplicado ao caso dos autos o princípio da isonomia, até mesmo sob pena de, por meio de decisões administrativas, criar-se problemas concorrenciais, pois o tributo é um ponto importante neste contexto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabem também, dentro desta análise, qual seja, da exclusão das multas pelo Fisco, as normas contidas no art. 146 do Código Tributário Nacional que assim determina:

“Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu livro “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim se manifesta ao interpretar o citado art. 146:

“Com efeito, a Administração Tributária é simplesmente uma aplicadora da lei. Se a lei não pode retroagir, pela mesma razão também não pode retroagir a mudança do critério jurídico adotado pela Administração em sua aplicação.

Isto, porém, não quer dizer que a atividade administrativa, nem a atividade jurisdicional devam ficar também submetidas sempre ao mesmo critério, (...), posto que a Administração pode e deve corrigir os seus atos ilegais, e a atividade jurisdicional pode envolver a correção de erros na aplicação da lei, e nestes casos certamente deve ocorrer a produção de efeitos para o passado, como se passa a demonstrar.”

É fundamental que, mesmo em decisões administrativas, sejam preservadas a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança. Esta regra deve ser vista não só em relação a um mesmo contribuinte, mas a todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

A Administração Pública não pode tratar os casos que estão no passado de modo a se desviarem da prática até então utilizada e na qual o contribuinte tinha confiado. Esta regra tem que ter a mesma validade para todos os contribuintes que estejam na mesma situação. Assim, se a Administração Pública aplica determinada regra e interpretação para um contribuinte, não pode tratar de forma desigual outro contribuinte que esteja na mesma situação do primeiro, devendo a ele estender igualitário tratamento.

O que pretende o Código Tributário Nacional é atenuar os efeitos bruscos da mudança de critérios da Administração, ao estabelecer que a observância dos atos normativos, no caso em tela da Consulta de Contribuintes n.º 040/99, excluiria as penalidades e a cobrança de juros de mora.

A partir do momento que o Fisco adota o entendimento contido na Consulta de Contribuintes n.º 040/99 em sua versão original e antes da alteração ocorrida em 18 de novembro de 2006, para promover autuações, cabe ao órgão julgador administrativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pacificar este entendimento levando-o aos processos sob sua análise em que a regra foi aplicada distintamente.

Ademais, se o Fisco aplica um critério para determinado contribuinte deve fazê-lo para todos aqueles que se encontrem em igual situação sob pena de variar-se de critério jurídico por simples oportunidade e converter a regra da atividade de lançamento de plenamente vinculada (art. 142 do Código Tributário Nacional) para discricionária.

Desta forma, tendo em vista outros lançamentos efetuados sobre a matéria pelo Fisco, devem ser excluídas as multas de revalidação e isolada exigidas em relação aos fatos geradores anteriores a 18 de novembro de 2006, bem como os juros moratórios incidentes até 17 de novembro de 2006 (data em que vigorou o entendimento inicial exposto na Consulta nº 040/99), devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS a partir de 18 de novembro de 2006.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas de revalidação e isolada exigidas em relação aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, bem como os juros moratórios incidentes até 17/11/06 (data em que vigorou o entendimento inicial exposto na Consulta nº 40/99), devendo incidir juros moratórios sobre a exigência remanescente de ICMS a partir de 18/11/06, nos termos do art. 146 do CTN, mantendo-se, integralmente, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos a partir de 18/11/06. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros 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**