

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

---

Acórdão:	19.759/10/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000164544-89	
Impugnação:	40.010127383-95	
Impugnante:	DMA Distribuidora S/A	
	IE: 062678368.36-12	
Proc. S. Passivo:	Viviane Araújo de Aguiar/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-2	

---

***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 para utilização na frente de caixa, uma vez que estas 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. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.** Entretanto, em relação aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, excluem-se as multas de revalidação e isolada exigidas, 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. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN. Lançamento parcialmente procedente. **Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais recebidas em transferência do Centro de Distribuição, referentes à aquisição de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento, constatado mediante conferência de arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 1.274/1316, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.353/1.374.

***DECISÃO***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cuida a presente autuação de recolhimento a menor de ICMS em razão do aproveitamento de crédito do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento.

Inicialmente, cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao §4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expira em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de julho de 2009.

O Fisco procedeu ao estorno de crédito apenas em relação às sacolas utilizadas para transporte de mercadorias pelos clientes e disponibilizadas na frente de caixa, conforme disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02 – material de uso e consumo.

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” 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 de creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I da mesma lei, 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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).

O Conselho de Contribuintes/MG já decidiu, reiteradamente, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não podem ser consideradas como embalagem como, por exemplo, os Acórdãos nºs 3.464/09/CE, 3.465/09/CE e 3.466/09/CE, e, por consequência, não geram crédito de ICMS.

Assim, diferentemente do levantado pela Impugnante, as operações de entrada de sacolas plásticas não geram direito a crédito, na medida em que estes produtos não são alcançados pela regra estabelecida no art. 66, incisos IV e V, alínea “a”, Parte Geral do RICMS/02.

**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;

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 compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência; (g.n.)

Portanto, o RICMS/02 define 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.

Observe-se que, o RICMS/02, ao definir quais são as embalagens que geram direito a crédito, não trata da embalagem usada como secundária, ou seja, aquela embalagem utilizada apenas para transporte de mercadorias pelos clientes e disponibilizadas na frente de caixa.

A SEF/MG já se manifestou sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria encontramos a seguinte que se adequa ao caso em exame:

CRÉDITO DE ICMS – EMBALAGEM –  
CARACTERIZAÇÃO – Conforme determinação contida  
no art. 222, inciso II, alínea d, c/c art. 66, inciso V,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Destarte, as sacolas plásticas em análise 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.

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

A Consulta de Contribuinte nº 40/99 (após a reformulação), e mais recentemente a de nº 276/06, consolidou o entendimento quanto à inadmissibilidade do creditamento nas operações de entrada das sacolas plásticas em comento:

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.

A Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da SEF/MG explicitou o conceito de embalagens, ao qual, efetivamente, as sacolas utilizadas na frente de caixa não se enquadram.

Assim o Fisco pautou-se pela estrita observância dos preceitos legais contidos nas Consultas de Contribuinte nºs 40/99 (após reformulação) e 276/06, bem como no disposto na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75.

Consequentemente, não se enquadrando no conceito de embalagens, as sacolas adquirem características de material de uso e consumo, para o qual existe restrição temporal ao creditamento expresso no art. 33, inciso I da LC nº 87/96, bem como no art. 70, inciso III, Parte Geral do RICMS/02.

Desse modo, corretas as exigências de ICMS e das multas de revalidação e isolada relativas aos fatos geradores ocorridos a partir de 18/11/06.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 18/11/06, período em que vigorava o entendimento inicial exposto na Consulta 40/99, merece reparo o trabalho fiscal, conforme se verá.

O art. 152 da Lei nº 6.763/75, determina:

**Art. 152.** 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. [g.n.]

Pela interpretação da norma supracitada, conclui-se que a dispensa do recolhimento do tributo produz efeitos apenas, e exclusivamente, em favor do consulente, que não é a ora Autuada. Porquanto, correta a exigência do imposto no período em análise.

Todavia, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, não deve suportar multas e juros moratórios. Neste sentido, o magistério do Professor Sacha Calmon:

Se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, acatando atos administrativos normativos mencionados no artigo 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.

Ademais, é indubitável que a Impugnante, como tantos outros contribuintes e o próprio Fisco, atuaram conforme o entendimento inicial da Consulta nº 40/99, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único 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:

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse diapasão, presume-se que a Impugnante agiu com boa-fé, ao adotar a orientação emanada e seguida pela própria SEF/MG.

Portanto, em relação aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, conforme já falado mantém-se o ICMS exigido e excluem-se as multas de revalidação e isolada aplicadas, 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. 100, inciso III c/c o parágrafo único do CTN.

Frise-se, por oportuno, que os juros moratórios incidentes sobre o *quantum* do imposto exigido no período em comento, devem ser decotados, devendo incidir a partir de 18/11/06.

Assim, parcialmente correto o lançamento em análise conforme o exposto acima.

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, tendo em vista o disposto no § 5º, item 5 do artigo supracitado:

### Art. 53

(...)

§ 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:  
5) de aproveitamento indevido de crédito; (g.n.)

No tocante às arguições de ilegalidade da aplicação das multas, à suposta infringência aos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, bem como à cobrança de juros de mora, não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

No que se refere ao pedido da Impugnante para que se promova o estorno dos valores de ICMS, que foram debitados quando da saída das sacolas plásticas do Centro de Distribuição para a filial autuada, embora seja matéria estranha aos autos, cumpre esclarecer que deverá, também, ocorrer o estorno dos créditos caso aproveitados quando da entrada destes produtos naquele estabelecimento.

Quanto à utilização da taxa Selic para atualização das exigências, tal regra decorre de mandamento contido na lei mineira, nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada por meio da Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97.

**Art. 226** - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Destaque-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.

Recentemente, 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 AGE -Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais.

Em conformidade com o entendimento apresentado pela AGE, o STJ reconheceu a aplicação da 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as multas de revalidação e isolada 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. 100, inciso III c/c o parágrafo único 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 Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 25 de agosto de 2010.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Relator**