

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.750/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000164913-50
Recurso de Revisão: 40.060129220-69, 40.060129334-51
Recorrente: DMA Distribuidora S/A
IE: 062678368.58-52
Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, DMA Distribuidora S/A
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 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 capituladas na Lei nº 6763/75, respectivamente nos artigos 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Restabelecidas as exigências de ICMS excluídas, isto é, relativas aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, devendo os juros moratórios incidir 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. Recursos de Revisão conhecidos. Negado provimento ao Recurso 40.060129220-69 e parcialmente provido o Recurso da Fazenda. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

O lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe trata de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, decorrente do aproveitamento indevido de crédito do imposto destacado em notas fiscais relacionadas no Anexo I (fls. 25/31), relativo a sacolas plásticas para utilização na frente de caixa, consideradas pela Fiscalização como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

A imputação fiscal partiu da conferência efetuada pela Fiscalização nos arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais da Contribuinte.

Exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.064/10/1ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir todas as exigências anteriores à publicação da Consulta nº 276/06 e para manter a exigência de ICMS posteriormente a esta data. Vencidos, em parte, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Marco Túlio da Silva (Relator), que o julgavam parcialmente procedente, para excluir os juros moratórios exigidos em relação aos fatos geradores anteriores à Consulta nº 276/06.

Inconformada, a Recorrente, DMA Distribuidora S/A, interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão de fls. 681/698, em síntese, aos seguintes argumentos:

- não pode se conformar com o entendimento do acórdão recorrido no sentido de que as sacolas plásticas não se enquadram no conceito de embalagem;
- o acórdão não fundamentou a conclusão no sentido de que não sendo embalagem, seriam as sacolas plásticas materiais de uso e consumo;
- o acórdão recorrido, assim como a Consulta nº 276/06 simplesmente desclassificam as referidas sacolas plásticas como embalagem e as classificam como material de uso e consumo, sem, contudo, fazer qualquer menção ao conceito contábil de material de uso e consumo;
- discorre sobre a natureza jurídica de material de embalagem e a possibilidade do aproveitamento do crédito e cita a Consulta nº 224/07, concluindo que as sacolas plásticas em comento são materiais de embalagem;
- afirma não haver dispositivo na legislação tributária capaz de vedar expressamente o direito ao crédito de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição das sacolas plásticas;
- as sacolas plásticas adquiridas integram o produto final revendido e são destinadas ao consumidor final (cliente);

Ao final, requer a reformulação da decisão recorrida, na parte que lhe foi desfavorável, a fim de que o lançamento seja julgado inteiramente improcedente.

Não obstante a decisão ter-se dado pelo voto de qualidade e ser desfavorável à Fazenda Pública Estadual, tornando necessário o reexame da matéria pela Câmara Especial, a Fazenda Pública Estadual, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do RPTA/MG, interpôs Recurso de Revisão (fls. 703/707), alegando, em síntese, que o acórdão recorrido, ao entender que a resposta dada à Consulta nº 40/99 se aplica também à recorrida (que não é a Consulente), além de contrariar o disposto no art. 152 da Lei nº 6763/75 e o art. 45 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contrariou o disposto no seu art. 110.

Acrescenta que a tese de que a aquisição de sacolas plásticas por comerciantes (supermercados e outros) para fornecimento a clientes (como ocorre no caso em questão) geraria direito de apropriação de crédito de ICMS não foi acolhida pela jurisprudência, conforme se depreende do julgado do superior Tribunal de Justiça Resp. nº 279.024/SP – 1ª turma – DJU de 13/08/01.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra, ainda, que além da legislação estadual de regência da matéria, a Instrução Normativa SLT nº 01/86 retrata o entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais sobre o aproveitamento de créditos do ICMS, que também já se manifestou sobre a questão na Consulta de Contribuintes nº 262/93.

Afirma que, pelo menos, desde a resposta à Consulta nº 262/93 não poderia o Contribuinte aproveitar crédito de ICMS pela aquisição de sacolas plásticas para utilização de sua clientela, enquanto que o período, objeto da autuação, é de jan/06 a dez/08.

Outrossim, entende que não é o caso de aplicação da regra do art. 110, inciso III do CTN, posto que não restou demonstrado nos autos a ocorrência de “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”.

Espera que o acórdão recorrido seja reformado para restabelecer todas as exigências indicadas no Auto de Infração em comento. Se assim não for, que seja reformado pelo menos para restabelecer o ICMS do período anterior a 18/11/06 e as multas e juros do período posterior a tal data.

Nas contrarrazões apresentadas, a DMA Distribuidora S/A requer a manutenção do acórdão recorrido, na parte que lhe foi favorável e, conseqüentemente, seja negado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual.

Os recursos foram apreciados na sessão do dia 13/05/11, quando se publicou o seguinte resultado de Julgamento:

ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso 40.060129220-69 (DMA Distribuidora S/A) e, quanto ao recurso 40.060129334-51 (Fazenda Estadual), em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências de ICMS excluídas, isto é, relativas aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, devendo os juros moratórios incidir 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. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire.

A citada decisão deu origem a um incidente processual (fls. 721/722).

Na sessão do dia 22/09/11 a Câmara Especial do CC/MG decidiu, em preliminar, à unanimidade, em admitir o Incidente Processual. No mérito, também à unanimidade, em declarar a nulidade da decisão anterior, prolatada em sessão de 13/05/11.

DECISÃO

Da Preliminar

Deve-se analisar, inicialmente, o cabimento dos recursos apresentados, nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

(...)

§ 2º Em se tratando de decisão da Câmara de Julgamento que resultar de voto de qualidade do Presidente desfavorável à Fazenda Pública Estadual, o Recurso de Revisão será interposto de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não prejudicará a interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual.

§ 4º O Recurso de Revisão interposto pela Fazenda Pública Estadual, se admitido, prejudicará o Recurso interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

(...).

Verifica-se da legislação retrotranscrita, em confronto com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.064/10/1ª, ora recorrido, serem cabíveis os recursos interpostos pela Contribuinte e Fazenda Pública Estadual, uma vez que a decisão foi tomada pelo voto de qualidade.

Diante disto, atendida a condição regulamentar, devem ser conhecidos os presentes Recursos de Revisão.

Do Mérito

Trata-se o presente lançamento 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.

A Fiscalização 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

O Conselho de Contribuintes deste Estado 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 Contribuinte, 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 componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência; (grifou-se)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 amolda 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, 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. Inclusive seu uso já foi abolido por parte do setor supermercadista, devido à campanha de conscientização movida pela sociedade civil em prol de um ambiente ecologicamente mais saudável. Esta política foi implementada pelo Município de Belo Horizonte, por meio da Lei nº 9529/08.

A Consulta de Contribuinte nº 40/99 (após a reformulação), e a consulta de nº 276/06, de 24/11/06, 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, a Fiscalização 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 6763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e no art. 70, inciso III, Parte Geral do RICMS/02.

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

Entretanto, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 18/11/06, período em que vigorava o entendimento inicial exposto na Consulta nº 40/99, merece reparo o trabalho fiscal, conforme se verá.

O art. 152 da Lei nº 6763/75, 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. [Grifou-se]

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 Autuada, como tantos outros contribuintes e o 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

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

Portanto, em relação aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, conforme já mencionado 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, se por um lado não há como se acolher a tese do recurso da Contribuinte para excluir-se também o imposto exigido pelo Auto de Infração, por outro, não há como se adotar inteiramente os fundamentos apresentados no recurso da Fazenda Pública Estadual, motivo pelo qual deve-se restabelecer apenas parcialmente as exigências, conforme demonstrado.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso 40.060129220-69 (DMA Distribuidora S/A) e, quanto ao recurso 40.060129334-51 (Fazenda Estadual), em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências de ICMS excluídas, isto é, relativas aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, devendo os juros moratórios incidir 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. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), André Barros de Moura, Raimundo Francisco da Silva e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Maria de Lourdes Medeiros
Relatora