

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.844/10/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000163017-63  
Impugnação: 40.010126278-28  
Impugnante: Organização Verdemar Ltda  
IE: 062705396.02-17  
Proc. S. Passivo: Natália Lo Bueno Botelho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-4

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de crédito do ICMS referente a entrada 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 como material de uso e consumo. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Mantida integralmente a exigência de ICMS. Contudo, 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, período 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. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos períodos de janeiro, maio a setembro, novembro e dezembro de 2004; janeiro, fevereiro, abril a julho e setembro a dezembro de 2005; janeiro de 2006 a dezembro de 2007 e março a dezembro de 2008, visto que o Sujeito Passivo teria se apropriado indevidamente de crédito do imposto destacado em notas fiscais relacionadas no Anexo I (fls. 19/25), 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 do estabelecimento autuado.

Exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 511/543, em síntese, aos argumentos que se seguem:

- as sacolas plásticas integram, compõem e protegem as mercadorias vendidas, não sendo destinadas ao seu uso, mas para a utilização por seus clientes, assim, não podem ser tidas como materiais de uso e consumo ou quaisquer outros cuja utilização de créditos seja proibida pela legislação tributária;

- as sacolas plásticas cujos créditos foram glosados caracterizam-se, efetivamente, como material de embalagem;

- cita a Consulta nº 224, de 21 de novembro de 2007;

- as sacolas plásticas protegem a mercadoria, a compõe, e, em muitos casos, alteram a apresentação do produto e não se destinam unicamente ao seu transporte;

- os requisitos para a configuração da natureza jurídica de embalagem não precisam ser cumulativos, conforme art. 66, inciso V, alínea "a" do RICMS/02, que utiliza a conjunção alternativa "ou" para designar as finalidades da embalagem;

- ninguém espera que o consumidor vá ao supermercado e saia com pacotes em suas mãos ou que leve para casa produtos, tais como frutas e verduras, sem qualquer tipo de embalagem, eis que na maioria dos casos inexistente embalagem fornecida pelo próprio produtor;

- nos casos em que não há embalagem fornecida pelo produtor ou nas hipóteses em que essa embalagem é substituída (fato admitido pelo art. 222, II, "d" do RICMS/02), a alteração da apresentação do produto ainda é mais notória;

- cita a Consulta n.º 88/06 do Fisco do Estado de Santa Catarina;

- o Poder Judiciário já reconheceu o direito de empresa atacadista ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de sacos plásticos, nos moldes daqueles utilizados pelo setor supermercadista;

- o direito à compensação consubstancia um direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser restringido, senão pela própria Constituição Federal;

- a norma constitucional definiu integralmente a forma pela qual se daria a não-cumulatividade do ICMS, deixando patente que somente nos casos de isenção e não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

- mesmo que não se entenda que as sacolas plásticas sejam material para embalagem, fato admitido apenas a título de argumentação, a verdade é que não há dispositivo na legislação tributária capaz de vedar expressamente o direito ao crédito de ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição desses bens, pois se não são embalagens, devem ser insumos, bens de uso e consumo ou bens do ativo permanente;

- no que se refere à sua classificação como bens do ativo permanente, maiores considerações são desnecessárias, tendo em vista que as sacolas plásticas são adquiridas para integrarem o produto vendido, têm como destinatário o consumidor da mercadoria, jamais se adequando ao conceito contábil de ativo permanente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto a sua natureza jurídica de insumos, insta ressaltar que se fosse esse o caso, seria expressamente garantido o direito ao crédito de ICMS em sua aquisição, nos termos do art. 66, V, "a" e "b", do RICMS/02;

- fato é que, apesar de defender primordialmente que os produtos em questão são embalagens, seu conceito não se dissocia muito do insumo no caso em comento, pois as sacolas plásticas efetivamente integram o produto final revendido;

- o Fisco do Estado de São Paulo, corretamente, não coloca quaisquer óbices ao aproveitamento de todo e qualquer material utilizado em embalagem, conforme Decisão Normativa do Coordenador da Administração Tributária - CAT nº 01/01;

- bens de uso e consumo são aqueles adquiridos pelo contribuinte e que são indispensáveis à produção/comercialização das mercadorias que constituem sua atividade, mas que não se inserem diretamente no produto final e, em tese, deveriam gerar direito ao crédito de ICMS, nos termos da nossa Constituição Federal;

- segundo a melhor técnica contábil-fiscal, não há qualquer possibilidade em se defender que os produtos em questão são bens de uso e consumo, pois as sacolas plásticas são adquiridas para o consumidor final sendo por ele consumidas;

- as sacolas plásticas se integram ao produto final, seja do ponto de vista financeiro (integram-se ao custo da mercadoria) ou mesmo do ponto de vista físico;

- cita manifestação do Colendo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul;

- caso não se entenda pela impossibilidade de estorno dos créditos aproveitados em decorrência da aquisição de sacolas plásticas, o que se admite apenas para argumentar, cumpre, ainda, registrar o que ao realizar o estorno dos créditos de ICMS, a Fiscalização também deveria ter estornado os débitos relativos às saídas das sacolas plásticas transferidas de seus outros estabelecimentos localizados em Minas Gerais em atenção ao prescrito no art. 5º, inciso XIX do RICMS/MG;

- a Consulta de Contribuinte nº 040/99 revelava o entendimento do Fisco Mineiro no sentido de ser a sacola plástica cedida à clientela material de embalagem e, portanto, passível de creditamento do ICMS pelos contribuintes mineiros, contudo, a Consulta de Contribuinte nº 276/06, reformulou este entendimento;

- como as respostas do Fisco às consultas formuladas por contribuintes são dotadas de eficácia normativa e traduzem o entendimento reiteradamente observado pelas autoridades administrativas, consistindo, assim, normas complementares das leis e dos decretos, tal como previsto no art. 100, II e III do Código Tributário Nacional, mister afastar a exigência dos valores a título de multas e de juros;

- cita julgados administrativos nos quais ocorreu a aplicação do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional;

- sempre que houver mudança no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa, tal mudança só poderá ocorrer para atingir fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução (art. 146, Código Tributário Nacional);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- além do afastamento das multas e dos juros com fulcro no art. 100 do Código Tributário Nacional, a exigência do principal (ICMS) também não merece prosperar diante do preceituado pelos art. 105 e 146 do Código Tributário Nacional;

- ainda que não se acate os argumentos anteriores, sustenta serem incabíveis as multas de revalidação e isolada, pois não há imposto a recolher e sua conduta não causou prejuízo ao Erário, não havendo que se aplicar multas pecuniárias de caráter punitivo ao se comprovar a boa-fé objetiva do contribuinte;

- alega também que as multas aplicadas infringiriam os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade;

- mesmo sendo considerado procedente o Auto de Infração ora combatido e a exigência das multas, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, devem ser excluídos do crédito tributário os valores cobrados a título de juros com base na Taxa Selic, tendo em vista sua evidente ilegalidade.

Ao final, requer seja julgado improcedente o lançamento e, não prevalecendo este entendimento, o que se admite apenas para argumentar, requer:

- o estorno dos débitos de ICMS relativos às saídas em transferência das sacolas plásticas de seus demais estabelecimentos para o estabelecimento ora autuado ou, caso sejam mantidos, o decote do valor correspondente àqueles débitos do crédito tributário ora combatido, em virtude do disposto no art. 5º, XIX do RICMS/02;

- a aplicação do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional para afastar a exigência das multas e juros, bem como a aplicação dos arts. 105 e 146 do Código Tributário Nacional para afastar a exigência do principal (ICMS).

O Fisco se manifesta às fls. 572/589, refutando os argumentos de defesa, sob os seguintes fundamentos:

- as sacolas plásticas objeto de estorno são cedidas à clientela, tratando-se de mero item de conveniência, não se agregando ao bem comercializado, pois o cliente tem a opção de utilizá-las ou não, inclusive seu uso vem sendo abolido gradualmente por parte do setor supermercadista, devido à campanha de conscientização movida pela sociedade civil em prol de um ambiente ecologicamente mais saudável;

- o trabalho efetuado pela fiscalização não se baseou em pretensões e argumentações, estando respaldado pelos dispositivos legais aplicáveis;

- não restou devidamente justificado pela Impugnante a impossibilidade do estorno de créditos e seu inconformismo nada produzem em sua defesa;

- as sacolas plásticas classificam-se como materiais de uso e consumo, porquanto são usadas e oferecidas para transporte ou embrulho ao cliente;

- quanto à terminologia contábil adotada nas empresas comerciais e/ou industriais, foi bastante simplificada a classificação contábil adotada pela Impugnante, pois não foram considerados diversos outros gastos, custos e despesas;

- da Consulta nº 224/07, que foi transcrita em parte, a Impugnante omitiu um trecho que deturpa o real sentido da mesma;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assiste razão à Impugnante quanto a sua interpretação do art. 66, inciso V, porém as discutidas sacolas plásticas não são utilizadas em processo produtivo, extrativo, industrial, de geração ou comunicação e sim na "frente de caixa";

- não restam dúvidas realmente que os produtos servem opcionalmente para transporte das mercadorias adquiridas pelo cliente. As fábricas usualmente não fornecem ditas sacolas plásticas, pois as mesmas não são embalagens;

- como se espera que o consumidor sairá do supermercado não é relevante para o cerne da questão em debate, pois já restou demonstrado pela Fiscalização que as sacolas plásticas sem sombra de dúvida não se classificam como embalagem;

- o citado art. 222, inciso II do RICMS/02 explicita o conceito de industrialização não se aplicando ao caso;

- em sua tentativa de fazer prevalecer que as sacolas plásticas objeto do estorno são consideradas embalagens, a Impugnante anexa consulta de outro Estado, porém o entendimento ali esposado não guarda similaridade com os autos, pois a empresa objeto da consulta tem como objeto social operações distintas da Impugnante;

- a Impugnante se confundiu com a decisão judicial por ela transcrita;

- existe vedação legal ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de sacolas plásticas para serem utilizadas na frente de caixa como cortesia aos clientes;

- o trabalho se baseou nas normas legais tributárias e contábeis aplicáveis;

- também o Fisco mineiro não obsta o aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de material de embalagem, porém as sacolas plásticas em debate não se classificam como material de embalagem;

- a específica posição do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que afasta a classificação das sacolas plásticas como sendo bens de uso e consumo, não se coaduna com o entendimento esposado pelo Fisco Mineiro, sendo necessário o confronto com outros julgados mais recentes;

- cada estabelecimento tem personalidade jurídica distinta, cada qual apurando os impostos devidos individualmente, não podendo haver recomposição da conta gráfica de forma global, cada operação de circulação de mercadorias é contabilizada no estabelecimento que promove a operação;

- para apresentação de laudo pericial devem ser observados os requisitos e procedimentos previstos no art. 142 do RPTA/MG;

- a aplicação do parágrafo único do arts. 96, 100, 105 e 146 ao presente processo, considerando a decisão proferida pela 3ª Câmara aos processos enumerados pela Impugnante deve ser decidida por este Colendo Conselho de Contribuintes;

- a regra que dispensou o recolhimento do tributo na citada Consulta 040/99, produz efeitos apenas, e exclusivamente, em favor do consulente;

- cita outras decisões do Conselho de Contribuintes, sustentando que a decisão da 3ª Câmara é isolada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as multas foram corretamente aplicadas, pois efetivamente constatou-se a falta de recolhimento do imposto e estão de acordo com o previsto na Lei n.º 6.763/75, respeitado, portanto, o princípio da legalidade;

- no tocante à argumentação sobre a utilização da taxa SELIC para fins tributários, suas arguições de ilegalidade na aplicação das multas e cobrança de juros de mora, bem como a suposta infringência aos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, nos termos do disposto no art. 182 da Lei n.º 6.763/75 e art. 187 do RPTA/08, não se incluem na competência do Órgão Julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;

- os juros moratórios cobrados no Auto de Infração são os previstos na Resolução Estadual 2.880/97;

- embora o Centro de Distribuição não esteja configurado no polo passivo do presente processo e conforme já explicitado anteriormente, se a Impugnante entender devido o estorno dos débitos de ICMS relativos às saídas em transferência das sacolas plásticas do Centro de Distribuição para a filial autuada, em virtude do disposto no art. 5º, XIX do RICMS/02, deve lembrar-se igualmente de promover o estorno dos créditos relativos às entradas das mesmas sacolas no estabelecimento;

- a matéria também já foi objeto de diversas outras consultas formuladas à Superintendência de Tributação, sendo as respostas unânimes em considerar indevido, o aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de sacolas plásticas cedidas à clientela, por não se enquadrarem no conceito de embalagem.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A Impugnante junta, às fls. 594/640, cópia do Laudo Pericial Contábil de análise do PTA 01.000163017-63.

O Fisco se manifesta, às fls. 643/647 sobre o laudo pericial anexado pela Impugnante, em síntese, aos argumentos seguintes:

- não foram atendidas as disposições do art. 142 do RPTA/MG;

- a pessoas jurídicas são consideradas um conjunto de pessoas e de bens, dotados de personalidade jurídica própria e constituído na forma de lei, para a consecução de fins comuns;

- o fato das empresas integrarem o mesmo grupo econômico não induz à conclusão de serem uma só, pois cada uma detém personalidade jurídica própria, para efeitos civis e comerciais;

- as sacolas plásticas são cedidas à clientela, tratando-se de mero item de conveniência, não se agregando ao bem comercializado, pois o cliente tem a opção de utilizá-las ou não;

- se aquelas sacolas integrassem o produto vendido pela Impugnante ou mesmo se fossem essenciais em suas operações não haveria que se tratar da opção do cliente em usá-las ou não, bem como seria impossível abolir seu uso sob pena de descontinuidade de suas operações;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- quanto à farta argumentação de duplicidade de cobrança no imposto, lembra, mais uma vez, que cada estabelecimento tem personalidade jurídica distinta, cada qual apurando os impostos devidos individualmente, não podendo haver recomposição da conta gráfica de forma global, cada operação de circulação de mercadorias é contabilizada individualmente no estabelecimento que promove a operação. Não houve de forma nenhuma exigência de ICMS em duplicidade;

- entendendo a Impugnante ser devido o estorno de débitos relativos às saídas das sacolas plásticas transferidas de seus outros estabelecimentos localizados no Estado de Minas Gerais, deverá solicitar restituição indébita.

Ao final, reitera seu pedido de procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75, em face da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, nos períodos de janeiro, maio a setembro, novembro e dezembro de 2004; janeiro, fevereiro, abril a julho e setembro a dezembro de 2005; janeiro de 2006 a dezembro de 2007 e março a dezembro de 2008, visto que o Sujeito Passivo teria se apropriado indevidamente de crédito do imposto destacado em notas fiscais relacionadas no Anexo I (fls. 19/25), 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 ora Impugnante.

Importante destacar de pronto que a Defendente explora a atividade de comércio varejista em geral e foi autuada por apropriar crédito oriundo da aquisição das sacolas de plástico.

Como visto no relatório, opondo-se à imputação fiscal, referente aos estornos de crédito, a Impugnante afirma que as sacolas plásticas 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 não há na legislação norma que impeça tal crédito.

Apresenta ainda a Recorrente a tese de que o “abatimento”, 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, estes pontos defendidos pela Impugnante não são capazes de desconstituir o lançamento em análise.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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."

Como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 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 à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à questão dos autos:

“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° 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/02, 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 tese defendida pela Impugnante de que as sacolas plásticas são comercializadas em conjunto com as mercadorias. Na verdade, é importante observar que nem todos os produtos vendidos pela Defendente são, necessariamente, acondicionados em sacolas plásticas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, o fato de que as sacolas plásticas são adquiridas pela Impugnante com a sua marca, leva à conclusão que estas se prestam bem mais 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, objetos da autuação, é distinto do conceito de embalagem presente no Regulamento do ICMS, 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 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. 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 fins de aproveitamento de créditos do 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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.

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.

Contudo, no caso dos autos, alega a Impugnante que utilizou os referidos créditos no período autuado com base na resposta dada pela Fazenda Pública Estadual a Consulta n.º 040/99 que revelava o entendimento do Fisco no sentido de ser a sacola plástica cedida à clientela material de embalagem e, portanto, passível de creditamento do ICMS pelos contribuintes mineiros.

Frise-se, pela importância, que a Consulta de Contribuintes n.º 040/99 foi a única publicada sobre a matéria no período em que seu entendimento vigorou, qual seja, desde a sua publicação, em 21 de abril de 1999, até 18 de novembro de 2006, data em que foi reformulada pela Consulta de Contribuintes n.º 276/09

É certo que a citada Consulta de Contribuintes n.º 040/99 foi expressamente reformulada, bem como o entendimento nela exposto foi revisto pelo Fisco conforme comprova a Consulta de Contribuintes n.º 276/06. Contudo, também é certo que o entendimento consubstanciado na Consulta de Contribuintes n.º 040/99 prevaleceu até a publicação da Consulta de Contribuintes n.º 276/06 que tem a seguinte ementa:

“CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 276/2006

PTA Nº : 16.000137676-54

ORIGEM : Contagem - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - SACOLA PLÁSTICA - INADMISSIBILIDADE - Somente será abatido do imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, o valor do ICMS correspondente à embalagem adquirida ou recebida no período e destinada a alterar a apresentação do produto (inciso IV, art. 66, Parte Geral do RICMS/02).”

Estabelece o art. 45 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

“Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

Efetivamente a regra contida no artigo acima transcrito aplica-se em favor do próprio consulente. No caso dos autos, a Defendente não é a consulente no que pertine à Consulta de Contribuintes n.º 040/99.

No entanto, é incontestável que a Impugnante, assim como todos os contribuintes do Estado, tomou a orientação dada pela Consulta de Contribuintes n.º 040/99, que tratava de situação exatamente semelhante àquela por ela vivenciada, e seguiu, como afirma, o entendimento nela exposto.

Note-se ainda que, se para o contribuinte orientar-se pela interpretação dada pela Fazenda Pública Estadual por meio de publicação de consultas é uma praxe até aconselhável, para o Fisco é praticamente uma determinação.

Neste ponto importante destacar as disposições do art. 100 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

### "SEÇÃO III Normas Complementares

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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."

Verifica-se pela simples leitura do inciso III do artigo acima apresentado que a situação ora em análise se adequa aos seus ditames.

Sobre mencionado dispositivo manifesta-se Hugo de Brito Machado em seus Comentários ao Código Tributário Nacional:

"c) as *práticas reiteradas* das autoridades administrativas. Elas representam uma posição sedimentada do Fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Se as autoridades fiscais interpretam a lei em

determinado sentido, e assim a aplicam reiteradamente, essa prática constitui *norma complementar* da lei. De certo modo isto representa a aceitação do costume como fonte de Direito. O Código Tributário Nacional não estabelece qualquer critério para se determinar quando uma prática deve ser considerada como adotada *reiteradamente* pela autoridade administrativa, devendo-se, todavia, entender como tal uma prática repetidamente, renovada.”

No caso dos autos, o contribuinte estava diante de uma interpretação dada pelo Fisco que vigorou por mais de 07 (sete) anos, ou seja, de 21 de abril de 1999 até 18 de novembro de 2006, sendo inegável, portanto, que esta se traduzia em entendimento reiteradamente observado pelas autoridades administrativas.

Neste diapasão, as exigências de multas (de revalidação e isolada), bem como os juros de mora, devem ser excluídos do lançamento da forma como procedeu este Conselho de Contribuintes em diversos julgados.

Entretanto, o próprio parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional acima transcrito determina que a observância da interpretação dada pelo Fisco a certa norma exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, mas não exclui o próprio tributo devido.

Assim, não há como se acolher a tese de defesa para excluir-se também o imposto exigido pelo Auto de Infração.

O art. 105 do Código Tributário Nacional trata expressamente de aplicação de alteração da “legislação tributária” a fatos geradores futuros e pendentes. No caso em tela, não se trata de alteração da legislação tributária, mas sim de interpretação da legislação feita pelo Fisco. Neste sentido, não se aplicam as disposições do art. 105 do Código Tributário Nacional, não sendo possível, com base neste dispositivo excluir a exigência do imposto.

Também não há como se acolher a arguição de defesa quanto a ser cabível, para excluir também a exigência de imposto mantida pela decisão recorrida, a regra contida no art. 146 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado, em seu Comentários ao Código Tributário Nacional, assim se manifesta ao interpretar o citado artigo 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

Importante registrar também que a Impugnante solicita, caso não se entenda pela impossibilidade de estorno dos créditos aproveitados em decorrência da aquisição de sacolas plásticas, que sejam estornados os débitos relativos às saídas das sacolas plásticas transferidas de seus outros estabelecimentos localizados em Minas Gerais em atenção ao prescrito no art. 5º, inciso XIX do RICMS/02.

Entretanto, tal pleito não pode ser materializado nos presentes autos. Note-se que, à luz da legislação estadual, cada estabelecimento tem personalidade jurídica distinta, cada qual apurando os impostos devidos individualmente, não podendo haver recomposição da conta gráfica de forma global. Acrescente-se que cada operação de circulação de mercadorias é contabilizada no estabelecimento que promove a operação. Desta forma, não restou demonstrado que tenha havido qualquer forma de exigência de ICMS em duplicidade.

Relativamente à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na taxa “SELIC”, cabe ressaltar que a medida encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226, da mesma Lei, que estabelece:

“Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria Ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430/96, especificamente no art. 5º, § 3º, *in verbis*:

“Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado e a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução n.º 2.554/94, quando foi editada a Resolução n.º 2.816/96, introduzindo a taxa “SELIC” como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre pagamentos de créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880, de 13 de outubro de 1997, que revogou expressamente a Resolução n.º 2.554/94. O art. 1º daquela norma é claro ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A citada Resolução acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme dispositivos da Lei n.º 6763/75 já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente nos parâmetros da legislação de regência.

Deixa-se de tecer comentários acerca das alegações de inconstitucionalidade e impropriedade de textos regulamentares, bem como de quebra de princípios de direito, por exceder as competências do Órgão julgador, conforme previsto no já citado art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

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. 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 e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 18 de junho de 2010.**

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

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