

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.064/10/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000164913-50
Impugnação: 40.010127387-01
Impugnante: DMA Distribuidora S/A
IE: 062678368.58-52
Proc. S. Passivo: Viviane Araújo de Aguiar/Outro(s)
Origem: DF/BH-2-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 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, excluem-se todas as exigências em relação aos fatos geradores anteriores a 18/11/06, e, posterior a esta data, manter apenas o ICMS. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

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 2006 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. 564/596, contra a qual o Fisco se manifesta às 633/649.

DECISÃO

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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 componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência; (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 encontra-se 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, 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 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 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. Essa política vem sendo implementada pelo Município de Belo Horizonte, por meio da Lei nº 9.529/08.

Entretanto, cabe destacar, que a autuação feita pelo Fisco foi com base na Consulta de Contribuinte nº 276/06, no qual expõe o entendimento da Secretaria de Fazenda sobre o creditamento de ICMS sobre aquisições de sacolas plásticas, consideradas material de uso e consumo, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 276/06 (MG de 24/11/06)

PTA Nº: 16.000137676-54

ORIGEM: Contagem - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - SACOLA PLÁSTICA - INADMISSIBILIDADE- Somente será abatido do imposto incidente nas operações realizadas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Tem-se que a Consulta de Contribuinte nº 276/06, reformulou a Consulta de Contribuinte nº 040/99, que interpretava de modo favorável ao Contribuinte, no sentido de permitir que os produtos autuados pelo Fisco fossem passivos de creditamento, sendo que posterior a ela, não se tem a “vacatio legis”, norma pertinente a respeito, restando apenas a Consulta nº 040/99, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 040/99

(MG DE 21/04/99 E REFORMULADA NO MG DE 18/11/2006) PTA Nº: 16.000015179-76 ORIGEM: OLIVEIRA - MG

CRÉDITO DE ICMS - EMBALAGEM - ETIQUETA - SUPERMERCADOS - MATERIAL DE EMBALAGEM

É O INVÓLUCRO OU RECIPIENTE, INCLUINDO TODOS OS ELEMENTOS QUE O COMPOÑAM, PROTEJAM OU ASSEGUREM A SUA RESISTÊNCIA, UTILIZADO PARA ACONDICIONAR O BEM OU A MERCADORIA, ALTERANDO SUA APRESENTAÇÃO, CONFORME SE DEPREENDE DA LEITURA DO ART. 66, § 1º, ITEM 1 E SUBITEM 2.1 C/C O ART. 222, INCISO II, ALÍNEA "D", TODOS DA PARTE GERAL DO RICMS/1996. AS SACOLAS PLÁSTICAS CEDIDAS À CLIENTELA E AS ETIQUETAS DE PREÇOS DE MERCADORIAS SÃO MATERIAIS DE USO OU CONSUMO E NÃO ENSEJAM DIREITO A CRÉDITO DO ICMS CORRESPONDENTE ÀS SUAS AQUISIÇÕES.

Posto isto, como não se tem norma anterior a Consulta de Contribuinte nº 276/06, que alterasse o entendimento exposto na Consulta nº 040/99, não se consegue visualizar o efeito “*ex-tunc*” da consulta para exigir os valores do imposto referentes ao estorno dos créditos anteriores à publicação da Consulta de Contribuinte nº 276/06.

Neste sentido, excluem-se todas as exigências relativas ao período anterior a 18/11/06, data da publicação da Consulta de Contribuinte nº 276/06.

No tocante ao período posterior a 18/11/06, data da publicação da Consulta de Contribuinte nº 276/06, faz-se necessário a exclusão das exigências dos juros moratórios e das multas, de revalidação e isolada, devido a consulta ter efeito vinculante apenas a Consulente, pois se o Fisco mudou seu entendimento com relação ao creditamento, a Impugnante só teria acesso a esta mudança após o processo de fiscalização ocorrido com a emissão do presente Auto de Infração.

Portanto, nos termos do art. 100 do CTN, parágrafo único, a Impugnante não pode ser onerada de penalidades e juros sobre os valores do imposto creditado indevidamente, assim considerado pelo Fisco, nos termos da Consulta 276/06,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anteriores à ciência por meio do Auto de infração emitido, que passou a exigir o estorno destes créditos.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir todas as exigências anteriores à publicação da Consulta nº 276/06 e para manter a exigência de ICMS posterior a esta data. Vencidos, em parte, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Marco Túlio da Silva (Relator), que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as multas e os juros moratórios exigidos em relação aos fatos geradores anteriores à publicação da Consulta nº 276/06. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2010.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente/Relator/Designado

SHA/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.064/10/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000164913-50	
Impugnação:	40.010127387-01	
Impugnante:	DMA Distribuidora S/A	
	IE: 062678368.58-52	
Proc. S. Passivo:	Viviane Araújo de Aguiar/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-2	

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da CR/88, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS. Embora o art. 20 da LC 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 o direito para janeiro/11, conforme abaixo transcrito:

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.

[...]

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 Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS no art. 31 da Lei nº 6.763/75, inclusive quanto ao que não gera crédito, a saber:

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.” (g. n.)

Já o RICMS/02 cuida da matéria 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:

[...]

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;

[...]

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2011.”(g.n.)

Como visto, o RICMS/02 define qual material de embalagem gera direito a crédito do ICMS, ou seja, a embalagem adquirida para emprego direto no processo de produção, extração, industrialização ou aquela adquirida para comercialização.

Cabe destacar que o RICMS/02, ao definir quais são as embalagens que geram direito a crédito, não trata da embalagem utilizada apenas para transporte de mercadorias pelos clientes e disponibilizadas na frente de caixa.

Assim, as operações de entrada de sacolas plásticas não geram direito a crédito, na medida em que tais produtos não são alcançados pela regra do 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.]

A SEF/MG já se manifestou sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente e, além daquelas já citadas nos autos, acrescente-se a seguinte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 224/07

PTA Nº: 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 compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.”

Destarte, as sacolas plásticas não são embalagens no sentido de acondicionar o produto, de compor, dar segurança e resistência e, portanto, não integram o produto final, nos termos das definições das normas estaduais que disciplinam a matéria.

As sacolas plásticas cedidas à clientela para acondicionar as mercadorias é item de conveniência fornecido aos clientes, que podem inclusive dispensá-las no ato da compra. Aliás, tal procedimento está se tornando cada vez mais freqüente, até mesmo por uma consciência ecológica.

Destaca-se que o entendimento adotado pelo Fisco entre 1999 e 2006, seguido pelos contribuintes, foi o exposto na Consulta de Contribuinte nº 40/99, que vigorou da data de sua publicação em 21/04/99 até 17/11/06, reformulada em razão de mudança de entendimento no dia 18/11/06.

Neste contexto o art. 152 da Lei 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.]

Conclui-se que a dispensa do recolhimento do tributo produz efeitos exclusivamente em favor do consulente, que não é a ora Autuada. Assim, correta a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigência do imposto. Quanto aos juros e multas, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age conforme orientação do Fisco, afasta-se a incidência dos mesmos.

É nítido 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 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.

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, mas além da consulta ter sido reformulada, seus efeitos são limitados.

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/02/02.

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.

Pois bem, 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.

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. Nesta linha, o Superior Tribunal de Justiça, quando da decisão no Recurso Especial 279.024/SP, formulou o seguinte entendimento:

[...]

D) EM FACE DOS CONCEITOS SUPRA-EMITIDOS, AS SACOLAS PLÁSTICAS CEDIDAS À CLIENTELA PARA ACONDICIONAR AS MERCADORIAS NÃO SE AGREGAM AOS PRODUTOS VENDIDOS, POR SEREM ITEM DE CONVENIÊNCIA FORNECIDO AOS FREGUESES, PORTANDO-SE AINDA, COMO VEÍCULO DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROPAGANDA DA EMPRESA POR CONSTAREM O SEU LOGOTIPO, LEMA E ENDEREÇO.

E) SÃO, CONSEQÜENTEMENTE, MATERIAL DE USO DO ESTABELECIMENTO, DE FORMA A INCIDIR A RESTRIÇÃO DO ART. 40, II, DA LEI ESTADUAL JÁ MENCIONADA; (G.N.)

Não caracterizada como embalagens, as sacolas enquadram-se como material de uso e consumo, para o qual há restrição temporal ao creditamento, conforme art. 33, inciso I da LC 87/96, bem como art. 70, inciso III, Parte Geral do RICMS/02.

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 RICMS/02.

Para haver a oportunidade de aproveitamento do crédito do ICMS é necessário que a embalagem tenha a função de compor, proteger ou assegurar resistência à mercadoria que será comercializada. É este o entendimento que se extrai da alínea “a” do inciso V, art. 66 do RICMS/02. Não procede o direito ao crédito se destinada ao simples transporte, ainda mais quando agregado ao intuito de propaganda.

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.

Sobre o mesmo tema, o Conselho de Contribuintes/MG já decidiu, reiteradamente, por exemplo, os Acórdãos nºs 3.459/09/CE, 3.464/09/CE, 3.465/09/CE e 3.466/09/CE, que as sacolas plásticas cedidas aos clientes para transporte de produtos não são embalagem e, por consequência, não geram crédito de ICMS.

Com estas considerações, dou provimento parcial ao 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.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2010.

Marco Túlio da Silva
Conselheiro