

Acórdão: 24.774/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002976828-98  
Impugnação: 40.010156417-91  
Impugnante: Spal Industria Brasileira de Bebidas S/A  
IE: 261195130.13-78  
Proc. S. Passivo: Caio Sicchieri Albarello/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de agosto a dezembro de 2018, referentes à aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento (geladeiras), em desacordo com o disposto no art. 21, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e ainda, a apropriação indevida de créditos de ICMS em descumprimento à vedação prevista no art. 13 do Regime Especial de nº RE 45.000000151-81, concedido ao Autuado, vigente à época do período autuado.

Exige-se o ICMS, acrescido da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 101/130, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 228/245.

Em sessão realizada em 14/11/23, a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, defere o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando extrapauta para o dia 22/11/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Relator), Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos, que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, quanto ao mérito, julgavam procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Caio Sicchieri Albarello e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

O Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Sustenta que as disposições previstas no Regime Especial nº 45.000000151-81, não se aplicam ao estabelecimento autuado e que as restrições relativas ao aproveitamento de crédito de ICMS ali constantes não lhe podem ser impostas sem ferir o princípio da Autonomia dos estabelecimentos.

Aduz que no campo “Enquadramento Legal”, o Auto de Infração menciona uma série de artigos que não guardam qualquer conexão com a autuação. Diz que o feito carece de motivação clara e precisa, o que prejudica o seu direito de ampla defesa e contraditório.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

No relatório do Auto de Infração consta a descrição detalhada da infração apontada pelo fisco e os dispositivos legais que dispõem sobre a vedação dos créditos de ICMS estornados pela fiscalização.

No campo Base Legal/Infringências são elencadas as normas que tratam sobre o direito e as restrições ao crédito de ICMS. São citados, também, os artigos que dispõem sobre as obrigações principais e acessórias relacionadas ao tema.

Os dispositivos legais que preveem as penalidades cominadas foram citados no corpo do Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

O Demonstrativo do Crédito Tributário contido no Anexo 1 do Auto de Infração aponta, por período, os valores do imposto e das penalidades exigidas.

O Relatório Fiscal de págs. 06/09 reproduz todas as informações acima referidas.

O Anexo 02 do Auto de Infração apresenta os registros fiscais efetuados pelo contribuinte no documento CIAP (Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente) da EFD.

No Anexo 03 é juntada cópia do Regime Especial nº 45.000000151-81, vigente no período autuado.

Verifica-se que todos os documentos e fundamentos que embasaram o lançamento foram devidamente juntados e explicitados aos autos

Induidoso que o Autuado compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ele comprovar as suas alegações.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa o lançamento sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de agosto a dezembro de 2018, referentes à aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento (geladeiras), em desacordo com o disposto no art. 21, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96 e ainda, a apropriação indevida de créditos de ICMS em descumprimento à vedação prevista no art. 13 do Regime Especial de nº RE 45.000000151-81, concedido ao Autuado, vigente à época do período autuado.

Exige-se o ICMS, acrescido da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, cumpre ressaltar que os créditos de ICMS estornados pela Fiscalização são oriundos da aquisição de bens contabilizados pelo Autuado em seu Ativo Imobilizado.

Esses bens, mais especificamente, geladeiras, freezers e refrigeradores são adquiridos pela Impugnante para serem cedidos, via contrato de comodato, a seus clientes varejistas, comerciantes dos produtos a eles vendidos pelo Autuado, quais sejam: refrigerantes, cervejas e chopes.

A Impugnante sustenta que as geladeiras autuadas estão diretamente ligadas à sua principal atividade econômica e, portanto, ensejam o aproveitamento de créditos de ICMS. Acresce que o fato delas terem sido cedidas em comodato para os seus clientes não inviabiliza o seu direito ao crédito do imposto.

No entanto, a legislação tributária de regência não corrobora a sua pretensão.

Primeiramente, há de se destacar que no lançamento em análise não houve estorno de créditos do imposto baseado no fato de os bens terem saído do estabelecimento para terceiros em comodato e, sim, pelo fato de serem eles alheios à atividade do estabelecimento.

Por sua vez, como bem destacado pela Fiscalização, os bens autuados, as geladeiras, são utilizadas na atividade operacional dos clientes da Impugnante, ou seja, no comércio varejista de bebidas, sendo esses bens adquiridos pela empresa autuada e cedidos aos seus clientes com o fim meramente de divulgação dos seus produtos, ou seja, trata-se de material de *marketing*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sabe-se que o § 1º do art. 20, da LC nº 87/96, veda o aproveitamento de créditos do ICMS relativos às entradas, no estabelecimento, de bens alheios à sua atividade.

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.

Por seu turno, o inciso I do art. 33, dessa mesma lei prevê que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2033:

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 2033.

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS através da Lei nº 6.763/75, estabelecendo, no seu art. 29, § 5º, item 4, alínea “d”, a vedação ao crédito relativo a mercadorias destinadas ao uso e consumo e dispendo no seu art. 31, inciso III, a restrição ao crédito do imposto vinculado a aquisições de bens alheios ao estabelecimento. Veja-se:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

§5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

(...)

d) a entrada, a partir da data estabelecida em lei complementar federal, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

(...)

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

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

Já o Regulamento do ICMS determinou no inciso II do seu art. 66, o direito ao crédito de ICMS correspondente à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo:

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:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

(...)

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

§ 15. Para os efeitos do disposto no § 14, considera-se componente a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte."

§ 16. Para fins de apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS relativo à entrada de ativo imobilizado no CIAP, a relação que trata o inciso III do § 3º será calculada considerando as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração.

Como se vê acima, o inciso II do § 5º do art. 66, do RICMS/02 condicionou o direito ao referido crédito à utilização do bem destinado ao ativo imobilizado nas atividades operacionais do contribuinte.

Por sua vez, o inciso X do art. 66, previu, ainda, que o crédito relacionado à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, só estaria autorizado a partir de 1º de janeiro de 2033:

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:

(...)

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir da data estabelecida em lei complementar federal.

***Efeitos de 1º/01/2011 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.532, de 21/01/2011:***

"X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020."

E o art. 70 do RICMS/02 vedou o aproveitamento de créditos de ICMS vinculados às aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

***Efeitos de 1º/01/2011 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.532, de 21/01/2011:***

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Destaque-se que, a fim de precisar o conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, a IN DLT/SRE nº 01/98 dispôs nas alíneas “a” e “c” do inciso II do seu art. 1º, que são considerados alheios à atividade do estabelecimento os bens entrados, inclusive mercadorias ou os serviços recebidos que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto, ou que;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços. Veja-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

**Art. 1º** - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

**a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;**

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

**c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.**

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. **(destacou-se)**.

Observa-se, nos esclarecimentos prestados pela Autuada e pela Fiscalização, que os bens autuados são utilizados como *Merchandising* para divulgação da marca ou para acondicionamento de produtos acabados nos clientes da Autuada (estabelecimentos varejistas).

É de se notar, portanto, que os bens (geladeira, freezers e refrigeradores), objetos de estorno de crédito do imposto, se enquadram na hipótese mencionada no



item “c” da instrução normativa referida e no § 3º do art. 70 do RICMS/02 e são conceituados como bens alheios à atividade do estabelecimento por serem empregados fora de sua atividade econômica.

Nessa medida, esses bens não podem ter os respectivos créditos de ICMS apropriados pelo Autuado.

Cabe enfatizar que os citados bens não são necessários à atividade operacional da Impugnante, que é a venda de produtos acabados para, dentre outros, bares, restaurantes, padarias, lanchonetes, supermercados e similares, sendo que eles são, inclusive, enviados para utilização nos estabelecimentos de tais adquirentes.

Sabe-se que esses bens/materiais são comumente gravados com nomes, logotipos, frases de efeito, etc., referentes aos produtos vendidos pela Autuada, deixando clara a intenção de *marketing*.

É cediço que para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo imobilizado não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas também seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02, o que não se verifica no caso em exame.

Pelo exposto, verifica-se correto o estorno de créditos efetuado pelo Fisco e a consequente exigência do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada disposta no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Noutro tópico de sua defesa o Impugnante rechaça o estorno de créditos efetuado pela Fiscalização por entender que o RE nº 45.000000151-81 não se aplica ao seu estabelecimento.

A esse respeito, cumpre fazer as seguintes observações:

Em sua versão original de junho de 2012, o referido regime especial concedia o diferimento do ICMS devido nas saídas de produtos industrializados pelas unidades fabris do Contribuinte (Estabelecimento Industrial 1 e 2, citados na epígrafe do Regime Especial, inscrições estaduais nº 261.195130-2285 e 261.1951130-2854, respectivamente) destinadas aos centros de distribuição listados no Anexo II desse regime, os CDs de PONTA

Os seguintes benefícios foram concedidos ao Contribuinte:

- o diferimento do ICMS na importação e na aquisição interna de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem para serem utilizados na fabricação de refrigerantes pelo estabelecimento da Spal Indústria;

- diferimento do pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de máquinas e equipamento destinados ao ativo permanente da Spal Indústria;

- o diferimento no pagamento do imposto nas saídas de refrigerantes da Spal Indústria com destino aos centros de distribuição de sua titularidade;

- crédito presumido do ICMS para os centros de distribuição do grupo aplicável nas operações de saídas de refrigerantes recebidos da Spal Indústria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- atribuição, aos centros de distribuição do Contribuinte, da responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes destinadas a contribuintes do estado de Minas Gerais, de refrigerantes e demais produtos correlatos da marca Coca-Cola, recebidos ou adquiridos de estabelecimentos industriais, distribuidores, ou atacadistas localizados nesta, ou em outras unidades da Federação.

Abaixo, são transcritos trechos da redação original daquele Regime Especial:

REGIME ESPECIAL. Protocolo de Intenções: diferimentos, crédito presumido e substituição tributária.

O SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747, de 3 de março de 2008, com fundamento no no art. 8.º inciso XIV do art. 75, e no item 41, "a", do Anexo II, todos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, no Protocolo de Intenções n.º 017/2011, firmado entre a SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A e o Estado de Minas Gerais, em 4 de maio de 2011, e de acordo com o parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária, concede o seguinte REGIME ESPECIAL:

### CAPÍTULO I

#### DIFERIMENTO DO ICMS

(...)

#### SEÇÃO IV

##### TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 6.º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de refrigerantes, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino aos **centros de distribuição (CD) de sua titularidade, relacionados no Anexo II, doravante denominado SPAL CD,** para operações subsequentes por este praticadas, observado o disposto no art.17 deste Regime. (grifou-se)

(...)

### CAPÍTULO II

#### CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 7.º Fica assegurado à **SPAL CD,** crédito presumido de forma que a carga tributária resulte em 6,0% (seis por cento) nas operações de saídas recebidas da SPAL INDÚSTRIA, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos pelos estabelecimentos identificados em epígrafe,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive aqueles já escriturado nos livros fiscais. (grifou-se)

Dentre os objetivos citados mais acima, e no que concerne à matéria discutida nos autos, é correto afirmar que desde a sua concessão, o intuito do regime foi viabilizar ao grupo SPAL condições tributárias que lhe assegurassem um ambiente propício para a instalação e o desenvolvimento de seus negócios no estado de Minas Gerais, em especial, a instalação de novo estabelecimento industrial no município de Itabirito, voltado à produção de refrigerantes de sua marca.

Com esse intuito, a SEF/MG estabeleceu regras de apuração do ICMS incidente sobre as operações próprias do grupo Spal, que lhe garantiram a tributação do imposto sob uma carga tributária efetiva de 6% (seis por cento) sobre as suas operações de saídas de refrigerantes e similares.

Para alcançar aquela carga tributária desejada pelo Contribuinte e esperada pelo estado de Minas Gerais, foi acordado entre as partes a vedação do aproveitamento de créditos de ICMS oriundos da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, embalagem, serviços e bens para o ativo imobilizado que se relacionassem, em algum momento, com as operações beneficiadas pelo tratamento privilegiado, em particular, com a apuração do imposto mediante o regime do crédito presumido.

A vedação visou impedir que o Contribuinte viesse a abater do débito do imposto outros créditos além do concedido de forma presumida, evitando assim que o recolhimento efetivo do ICMS fosse reduzido para patamares abaixo dos 6% (seis por cento) acordado.

À época, a vedação se estendia a todos os estabelecimentos beneficiados com o crédito presumido discriminados no Regime Especial (art. 7º c/c Anexo II, mais precisamente), ou seja, a todos os centros de distribuição do grupo, CDs de PONTA.

Nessa medida, considerando os objetivos visados pelo Regime Especial e a própria razão de ser da concessão do benefício do crédito presumido, não se poderia cogitar da possibilidade da concessão de créditos de bens adquiridos para o ativo imobilizado dos estabelecimentos de todo o grupo do Contribuinte, bens esses que, em alguma medida, fossem aplicados nas operações beneficiadas com o crédito presumido.

Posteriormente, em maio de 2016, o Regime Especial foi alterado, ficando com a seguinte redação:

CAPÍTULO I

DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

CAPÍTULO I

DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

(...)

SEÇÃO IV

TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 6º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

refrigerantes, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino aos centros de distribuição (CD) de sua titularidade, relacionados no Anexo Único, doravante denominados SPAL CD, para operações subsequentes por este praticadas. (grifou-se)

(...)

### CAPÍTULO II

#### CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 12 Fica assegurado à **SPAL CD**, crédito presumido implicando recolhimento efetivo de 6% (seis por cento) nas operações de saídas de refrigerantes, recebidos da SPAL INDÚSTRIA.

§ 1º Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o caput, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela SPAL INDÚSTRIA;

(...)

§4º.o SPAL CD deverá apurar o imposto de trata o caput separadamente das demais operações, recolhendo-o em documento de arrecadação distinto, vedada a compensação com eventuais saldos credores e créditos relativos a operações não alcançadas pelo crédito presumido.

A nova redação cuidou de deixar mais clara a vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS – exceto o crédito presumido - relacionados com as operações beneficiadas com a benesse, conforme se depreende do inciso I do § 1º citado acima.

Em abril de 2017, o Regime Especial foi novamente modificado. Nessa versão, na epígrafe do regime excluiu-se a menção ao estabelecimento industrial 1, mantendo-se o estabelecimento industrial 2, inscrição estadual nº 261.195130-2285 e acrescentando-se o estabelecimento Centro de Distribuição de inscrição estadual nº 261.195130 – 3010, o CD VIRTUAL.

Merecem destaque as seguintes alterações:

### CAPÍTULO I

#### DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

(...)

#### SEÇÃO IV

##### TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 6º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de refrigerantes, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino aos centros de distribuição (CD) de sua titularidade, relacionado no ANEXO ÚNICO, doravante denominados SPAL CD, para operações subsequentes por estes praticadas. (grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§1.º Para efeitos do disposto no caput deste artigo a SPAL INDÚSTRIA deverá estornar os créditos vinculados aos produtos transferidos, mediante emissão de nota fiscal com destaque dos valores do imposto pago na operação de aquisição da mercadoria ou de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, empregados no processo de sua industrialização, conforme o caso, observado o seguinte:

(...)

### CAPÍTULO II

#### CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 12 Fica assegurado à SPAL CD, crédito presumido implicando recolhimento efetivo de 6% (seis por cento) do ICMS devido nas operações de vendas destinadas a contribuintes do imposto e nas transferências para os Centros de Distribuição, relacionados no Anexo Único deste regime, dos refrigerantes industrializados pela SPAL INDÚSTRIA neste Estado. (grifou-se)

§1.º Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o caput, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela SPAL;

(...)

§ 4º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela SPAL CD relativamente:

I - à entrada de mercadorias, à utilização de serviços ou à parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias acabadas. (grifou-se)

No texto dessa versão do Regime Especial foi incluída, de forma expressa, a vedação do aproveitamento de créditos de ICMS oriundos da aquisição de bens para o ativo imobilizado dos seus estabelecimentos, vinculados às operações com o crédito presumido, conforme se vê no inciso I do § 4º do art.12 do Regime Especial.

Em versão assinada pelo Superintendente de Tributação da SEF/MG em 12/06/17, novas e substanciais alterações foram realizadas no texto do Regime Especial. Veja-se:

### CAPÍTULO I

#### DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

### CAPÍTULO I

#### DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

(...)

SEÇÃO IV

TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 6º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de refrigerantes, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino ao estabelecimento Centro de Distribuição (CD) de sua titularidade, identificado em epígrafe, doravante denominado SPAL CD, para operações subsequentes por este praticadas. (grifou-se)

(...)

§1.º Para efeitos do disposto no caput deste artigo a SPAL INDÚSTRIA deverá estornar os créditos vinculados aos produtos transferidos, mediante emissão de nota fiscal com destaque dos valores do imposto pago na operação de aquisição da mercadoria ou de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, empregados no processo de sua industrialização, conforme o caso, observado o seguinte:

(...)

CAPÍTULO II

CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 13 Fica assegurado à SPAL CD, crédito presumido implicando recolhimento efetivo de 6% (seis por cento) do ICMS devido nas operações de saídas destinadas a contribuintes do imposto relacionados no Anexo Único deste Regime, dos refrigerantes industrializados pela SPAL INDÚSTRIA neste Estado. (grifou-se)

§ 1º Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o caput, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela SPAL;

(...)

§ 4º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela SPAL CD relativamente:

I - à entrada de mercadorias, à utilização de serviços ou à parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias e insumos. (grifou-se)

Destaca-se fundamental mudança no Regime Especial: com a nova redação do art. 6º, o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre as saídas de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

refrigerantes promovidas pela Spal Indústria passou a ser previsto exclusivamente para as operações destinadas ao estabelecimento **Centro de Distribuição (CD) de sua titularidade, identificado na epígrafe do regime, denominado SPAL CD ao longo seu texto.**

Por sua vez, este estabelecimento Centro de Distribuição (CD) identificado no cabeçalho do Regime Especial e denominado Spal CD, de inscrição estadual nº 261.195130 – 3010 era o que vem sendo designado aqui pelo nome CD VIRTUAL.

A modificação excluiu do texto do art. 6º a previsão do diferimento do pagamento do imposto nas operações com refrigerantes promovidas pela Spal Indústria com destino aos estabelecimentos CDs de PONTA.

Por seu turno, o texto do art. 13 foi ligeiramente modificado para assegurar ao CD VIRTUAL o crédito presumido do ICMS devido nas operações destinadas a contribuinte do imposto relacionados no Anexo Único do Regime Especial.

Forçoso concluir que a leitura combinada do *caput* do art. 6º com o *caput* do art. 13 revela que o benefício do crédito presumido, com o novo formato do Regime Especial, passou a beneficiar tão somente as operações de saídas de refrigerante promovidas pelo CD VIRTUAL, destinadas aos contribuintes do imposto relacionados no Anexo Único daquele regime, quais sejam, os CDs de PONTA do grupo Spal.

Nessa medida, as regras relativas ao crédito presumido dispostas nos parágrafos do art. 13 do Regime Especial passaram a se aplicar unicamente ao CD VIRTUAL. Portanto, a vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de aquisições de bens para o ativo imobilizado vinculados às operações beneficiadas com o crédito presumido, prevista o inciso I do § 4º, do mencionado art.13, foram dirigidas exclusivamente ao CD VIRTUAL, o qual, como já apontado, ali é nominalmente mencionado como Spal CD.

Finalmente, em 01/09/17 entrou em vigor a versão do Regime Especial aplicável aos fatos geradores objeto do presente lançamento, na qual o Fisco também fundamentou o seu entendimento para estornar os créditos oriundos das aquisições de bens para o ativo imobilizado do estabelecimento autuado. Abaixo, destaca-se alguns trechos:

REGIME ESPECIAL. Protocolo de Intenções: diferimentos, crédito presumido e substituição tributária.

O SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 56 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008; com fundamento no art. 32-A, inciso IX, da Lei nº 6.763/75, nos arts. 8º e 75, inciso XIV, no item 41, "a", Parte 1 do Anexo II, e no art. 2º do Anexo XV, todos do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto n.º 43.080, de 13 de dezembro de 2002, no Protocolo de Intenções nº 017/2011, firmado entre a SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A e o Estado de Minas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gerais, em 4 de maio de 2011, na decisão tomada pela Comissão de Política Tributária (CPT) da Subsecretaria da Receita Estadual, em reunião realizada no dia 7 de fevereiro de 2013, e de acordo com o parecer da Assessoria da Diretoria de Gestão Tributária, ALTERA o seguinte REGIME ESPECIAL:

### CAPÍTULO I

#### DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS

### CAPÍTULO I

(...)

#### SEÇÃO IV

##### TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 6º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de refrigerantes, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino ao estabelecimento Centro de Distribuição (CD) de sua titularidade, identificado em epígrafe, doravante denominado SPAL CD, para operações subsequentes por este praticadas.

(...)

§1.º Para efeitos do disposto no caput deste artigo a SPAL INDÚSTRIA deverá estornar os créditos vinculados aos produtos transferidos, mediante emissão de nota fiscal com destaque dos valores do imposto pago na operação de aquisição da mercadoria ou de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, empregados no processo de sua industrialização, conforme o caso, observado o seguinte: (grifo nosso)

(...)

### CAPÍTULO II

#### CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 13 Fica assegurado à SPAL CD, crédito presumido implicando recolhimento efetivo de 6% (seis por cento) do ICMS devido nas operações de saídas destinadas a contribuintes do imposto e aos estabelecimentos de mesma titularidade, relacionados no Anexo Único deste Regime, dos refrigerantes industrializados pela SPAL INDÚSTRIA neste Estado.

§ 1º Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o caput, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela SPAL;

§ 4º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela **SPAL CD** relativamente:

I - à entrada de mercadorias, à utilização de serviços ou à parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias e insumos. (grifou-se)

Nota-se, em relação aos dispositivos transcritos acima, uma pequena diferença em relação a sua redação anterior. Agora, segundo o *caput* do art. 13, o crédito presumido concedido pelo Regime Especial passou a beneficiar as **operações de saídas promovidas pelo CD VIRTUAL destinadas a contribuintes do imposto e aos estabelecimentos de mesma titularidade, relacionados no Anexo Único deste Regime.**

Pois bem, de volta ao Auto de Infração ora debatido. Para fundamentar o estorno de créditos vinculados à aquisições de bens para o ativo imobilizado do Atuado, o Fisco partiu do entendimento que a versão do Regime Especial nº 45.00000151-81, vigente à época dos fatos geradores atuados, se aplicava às suas operações com refrigerantes recebidos da unidade Spal VIRTUAL, especificamente no que tange a vedação do aproveitamento de créditos de ICMS vinculados aos bens adquiridos para o seu ativo imobilizado, prevista pelo § 4º do art. 13 daquele regime.

Baseou a sua compreensão na interpretação teleológica das regras contidas no Regime Especial concedido ao grupo SPAL em junho de 2012.

Argumentou que, desde o seu princípio, o Regime Especial teve como objetivo estabelecer um recolhimento efetivo de ICMS de 6% (seis por cento) sobre todas as mercadorias produzidas pelo estabelecimento industrial da Spal.

Contou que para alcançar o seu intento, inicialmente, o regime previu o diferimento do ICMS incidente sobre as transferências de mercadorias realizadas pela Spal Indústria com destino aos CDs de PONTA para os quais foi estabelecido a sistemática do recolhimento efetivo do imposto, alcançado pelo emprego do benefício do crédito presumido para fins de sua apuração.

Relatou que, atendendo à solicitação do Contribuinte, a SEF/MG alterou o regime centralizando em um único CD VIRTUAL todas as transferências de mercadorias realizadas pela Spal Indústria destinadas aos CDs de PONTA. A medida possibilitou que a sistemática prevista no regime fosse aplicada apenas a um estabelecimento.

Sustentou que, apesar da mudança, a intenção da SEF/MG continuou sendo a tributação das operações do grupo Spal através do recolhimento efetivo do ICMS sob o percentual de 6% (seis por cento) sobre toda a cadeia de produção e de comercialização das mercadorias beneficiadas pelo crédito presumido, promovidas pelo Contribuinte.

Nessa medida, defendeu que o benefício do crédito presumido previsto no regime se estendia também aos CDs de PONTA listados no seu Anexo Único. Por

decorrência, a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos prevista no § 1º do art. 13 e, em especial, a restrição ao aproveitamento de créditos vinculados às aquisições de bens para o ativo imobilizado prevista no § 4º deste mesmo artigo, se impunha, também, àqueles CDs de PONTA.

Todavia, em que pese os esforços argumentativos elaborados pelo Fisco, não lhe assiste razão.

Embora se possa compartilhar com a Fiscalização o entendimento de que a intenção primacial da concessão do benefício do crédito presumido para o contribuinte Spal tenha sido, desde sempre, assegurar uma tributação efetiva e uniforme sobre as operações de todo o grupo, não se pode dizer que tal espírito tenha sido traduzido na nova redação do Regime Especial vigente à época dos fatos autuados.

Apesar de ser razoável supor a inexistência de qualquer mudança em relação ao objetivo principal perseguido pela concessão do tratamento diferenciado ao contribuinte - o recolhimento efetivo de ICMS de 6% (seis por cento) sobre as operações com as mercadorias produzidos pela Spal Indústria - no seu novo formato, o Regime Especial suprimiu regras que garantiam aquele desígnio. Abaixo, trechos dos dispositivos modificados:

SEÇÃO IV

TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA

Art. 6º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a saída de refrigerantes, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino ao estabelecimento Centro de Distribuição (CD) de sua titularidade, identificado em epígrafe, doravante denominado SPAL CD, para operações subsequentes por este praticadas. *(grifou-se)*

(...)

CAPÍTULO II

CRÉDITO PRESUMIDO

Art. 13 Fica assegurado à SPAL CD, crédito presumido implicando recolhimento efetivo de 6% (seis por cento) do ICMS devido nas operações de saídas destinadas a contribuintes do imposto e aos estabelecimentos de mesma titularidade, relacionados no Anexo Único deste Regime, dos refrigerantes industrializados pela SPAL INDÚSTRIA neste Estado.

§ 1º Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o caput, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela SPAL;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela SPAL CD relativamente:

I - à entrada de mercadorias, à utilização de serviços ou à parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias e insumos.  
(grifou-se)

A princípio, a modificação do Regime Especial visou, tão somente, a concentração e a facilitação da apuração do imposto relativo às operações de saídas de refrigerante promovidas pelos CDs PONTA, até então beneficiadas com o crédito presumido, em um único estabelecimento do contribuinte, o CD VIRTUAL.

Dado o propósito, uma vez que os CDs de PONTA não mais apurariam o ICMS sobre aquelas operações utilizando-se do crédito presumido, eles não foram mais mencionados nos dispositivos que tratavam das regras relativas ao benefício previstas no Regime Especial.

Por conseguinte, os CDs de ponta passaram a adotar o regime normal de apuração do ICMS incidente sobre as suas operações próprias.

Por óbvio, na prática, isso abriu a possibilidade para que o recolhimento efetivo pretendido pelo Regime Especial não fosse alcançado, pois que as operações dos CDs de PONTA poderiam gerar saldos devedores ou credores de ICMS nestes estabelecimentos, o que acabaria interferindo na apuração e no recolhimento do imposto incidente sobre o total das operações do grupo beneficiadas com o crédito presumido.

De fato, os CDs de PONTA passaram a se creditar integralmente (a alíquota de 18%) do imposto destacado nas notas fiscais emitidas pelo CD VIRTUAL, o qual, por sua vez, por ser beneficiado com crédito presumido, se encontrava obrigado ao recolhimento efetivo de apenas 6% (seis por cento) do ICMS devido nas operações de saídas destinadas a contribuintes do imposto e aos estabelecimentos de mesma titularidade.

Além do crédito relativo às transferências de mercadorias acima referidas, os CDs de PONTA também passaram a apropriar o crédito relacionado aos bens adquiridos para o seu ativo imobilizado.

E as novas regras do regime possibilitaram outras distorções indesejadas pela Fazenda Pública, em relação a apuração do ICMS devido pelo grupo. O Contribuinte passou a adotar, para as transferências promovidas pelo CD VIRTUAL, base de cálculo do imposto inferior àquela informada nas saídas efetuadas pelos CDs de PONTA. Isso fez com que esses estabelecimentos acumulassem saldos credores do imposto.

O Regime Especial foi novamente alterado pela SUTRI/SEF/MG (Superintendência de Tributação) com o intuito de corrigir aquela distorção. Em 18/03/19 foi incluído o § 4º no art. 6º daquele regime, o qual determinou que a base de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo das operações de saída da indústria tivesse como referência o preço médio das saídas promovidas pelo CD Virtual. Veja se:

Art. 6º Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre os produtos relacionados no Anexo I deste Regime e dos produtos importados para a comercialização, promovida pela SPAL INDÚSTRIA, com destino ao estabelecimento Centro de Distribuição (CD) de sua titularidade, identificado em epígrafe, doravante denominado SPAL CD, para operações subsequentes por este praticadas.

(...)

§ 4º A base de cálculo nas transferências da SPAL INDÚSTRIA para a SPAL CD será o preço médio de vendas praticado no 2º (segundo) mês anterior ao das operações de transferência, não podendo, em nenhuma hipótese, ser inferior ao custo da mercadoria produzida, assim entendido como a soma do custo da matériaprima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento da mercadoria, nos termos dos §§ 2º e 3º do art. 43 da parte Geral do RICMS.

Pelo exposto, inelutável concluir que, durante o período atuado, o Regime Especial então vigente afastava a apuração do ICMS devido pelas saídas de mercadorias promovidas pelos CDs de PONTA, com a utilização do benefício do crédito presumido.

E para além disso, o Regime Especial não previa qualquer regra específica de apuração do imposto incidente sobre as operações realizadas por aqueles CDs. Nessa medida, dada a inexistência de norma específica, se aplicava a essas operações a regra geral de apuração do ICMS através do regime do débito e crédito.

Dessa feita, forçoso concluir que, uma vez os CDs de PONTA estarem submetidos ao regime normal de apuração do imposto, é seu direito apropriar-se dos créditos de ICMS oriundos das aquisições de bens para o seu ativo imobilizado, observadas as condições previstas no RICMS/02, em especial, no seu art. 66, cujos trechos foram transcritos anteriormente.

Por oportuno, chama-se a atenção para o fato de que a versão do Regime Especial então vigente no período atuado vedava ao CD VIRTUAL o creditamento de ICMS de uma maneira geral. A proibição não se restringia aos créditos vinculados às aquisições de ativo imobilizado, mas também às entradas de mercadorias.

Nessa medida, caso se entendesse por serem aplicáveis as regras dispostas no art. 13 daquele regime para os CDs de PONTA, seria necessário reconhecer a aplicação de sua integralidade às operações desses estabelecimentos.

Assim, por uma questão de coerência com o regime de apuração do ICMS previsto no mencionado artigo – recolhimento efetivo através da concessão de crédito presumido - não se poderia vedar aos CDs de PONTA a apropriação de créditos

referentes exclusivamente ao ativo imobilizado, mas também deveria ser vedado o crédito oriundo das entradas de mercadorias.

Todavia, como visto, os créditos vinculados às entradas de mercadorias nos CDs de ponta foram admitidos e reconhecidos pela Fazenda. Esse é um claro sinal de que as regras relativas ao crédito presumido não se aplicavam aos CDs de PONTA, dentre os quais se encontra o estabelecimento autuado.

Ressalte-se que, tratando-se norma concessora de benefício fiscal – caso do crédito presumido, uma forma de isenção parcial e indireta - o seu texto deve ser interpretado literalmente, conforme determinado pelo art. 111 do CTN. Assim, fundar o estorno na suposição da existência de uma norma tácita deduzida dos objetivos almejados pelo Regime Especial nº 45.0000151-81, não se faz possível.

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

De acordo com o art. 111 do Código Tributário Nacional, havendo requisitos para concessão de benefícios fiscais, estes devem ser atendidos de forma específica, pois tal dispositivo requer a interpretação literal da norma que concede benefício.

Tal dispositivo é taxativo: só abrange os casos especificados, sem ampliações.

O que esse texto prescreve, por razões de segurança, é o emprego de uma interpretação “literal” como equivalente de “interpretação especificadora”, para evitar que o Fisco possa fazer uso de “interpretação extensiva” das restrições ou limites dos benefícios fiscais, ou mesmo de “interpretação restritiva”, no que concerne ao acesso e alcance da isenção.

À literalidade dos benefícios fiscais propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

É um método de interpretação que busca adequar a letra da lei com seu espírito, dando aos conceitos apresentados uma interpretação linguística e terminológica. Também cria um limite à interpretação pois este método limita-se a encontrar o sentido das palavras empregadas no texto legal, e qualquer interpretação além disso seria considerada método de integração e complementação do direito.

Não é outro o modo de compreensão de Aliomar Baleeiro sobre o sentido desta “interpretação literal”, a saber:

“Podemos então, inspirados nos escritos de Hart sobre a textura aberta do Direito, propor uma interpretação para a norma de interpretação contida no art. 111 do CTN. Esse parece ser, no nosso entender, o sentido da locução ‘interpretação literal’ no contexto da mencionada disposição normativa: interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes.”

Ainda no mesmo sentido, cite-se Hugo de Brito Machado em Comentários ao Código Tributário Nacional:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”

O entendimento do STJ segue na mesma linha, conforme se verifica nos trechos extraídos dos Acórdãos abaixo:

6. A IMPOSIÇÃO DA INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DISPONHA SOBRE OUTORGA DE ISENÇÃO (ARTIGO 111, INCISO II, DO CTN) PROSCREVE TANTO A ADOÇÃO DE EXEGESE AMPLIATIVA OU ANALÓGICA, COMO TAMBÉM A RESTRIÇÃO ALÉM DA MENS LEGIS OU A EXIGÊNCIA DE REQUISITO OU CONDIÇÃO NÃO PREVISTAS NA NORMA ISENTIVA.” STJ, RESP 1098981/PR, RELATOR MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, J. 02.12.2010, DJE 14.12.2010.

6. NÃO CABE AO INTÉRPRETE RESTRINGIR O ALCANCE DO DISPOSITIVO LEGAL QUE, A TEOR DO ART. 111 DO CTN, DEVE TER SUA APLICAÇÃO ORIENTADA PELA INTERPRETAÇÃO LITERAL, A QUAL NÃO IMPLICA, NECESSARIAMENTE, DIMINUIÇÃO DO SEU ALCANCE, MAS SIM SUA EXATA COMPREENSÃO PELA LITERALIDADE DA NORMA.” STJ, RESP 1.468.436/RS, RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, J. 01.12.2015, DJE 09.12.2015.

4. A INTERPRETAÇÃO A QUE SE REFERE O ART. 111 DO CTN, É A LITERAL, QUE NÃO IMPLICA, NECESSARIAMENTE, DIMINUIÇÃO DO SEU ALCANCE, MAS SIM SUA EXATA COMPREENSÃO PELA LITERALIDADE DA NORMA.” SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, RESP Nº1.471.576/RS, RELATOR MINISTRO MAURO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAMPBELL MARQUES, 2ª TURMA, J. 27.10.2015, DJE 09.11.2015.

Entendida a metodologia de interpretação aplicável às normas tributárias concessoras de benefícios fiscais e voltando ao presente caso, cumpre enfatizar: a leitura atenta do Regime Especial permite constatar a inexistência de previsão literal, ou expressa da concessão do benefício do crédito presumidos para se apurar o ICMS devido pelas operações com mercadorias realizadas pelos CDs de PONTA.

Como visto, o *caput* do art. 13 daquele regime assegura ao estabelecimento Spal CD (CD VIRTUAL) a apuração do imposto pelo crédito presumido.

Por sua vez, o *caput* do art. 6º do mesmo regime deixa explícito que o diferimento do imposto devido pela Spal Indústria se aplica às saídas de refrigerante por ela promovidas e destinadas ao estabelecimento Centro de Distribuição (CD) de sua titularidade, identificado na epígrafe do Regime Especial, denominado Spal CD ao longo do seu texto.

Por seu turno, o mencionado estabelecimento Spal CD é o que aqui foi referido pelo nome CD VIRTUAL.

Percebe-se que, aplicando-se aos mencionados dispositivos a técnica da interpretação literal, fica patente que as regras relacionadas ao crédito presumido constantes no RE aplicam-se apenas ao CD VIRTUAL.

O nome Spal CD citado na redação do § 4º, do art. 13, do Regime Especial refere-se tão somente ao estabelecimento CD VIRTUAL, o único discriminado na epígrafe deste regime.

Nesse passo, uma vez que a utilização do crédito presumido não foi determinada em relação à apuração do imposto incidente sobre as operações com mercadorias promovidas pelos CDs de PONTA e considerando que o Regime Especial não previu qualquer outra regra específica para essa situação, aplicam-se à ela as normas gerais da legislação relativa ao ICMS, as quais preveem a apuração do imposto pelo regime normal do débito e crédito e concedem o direito ao crédito de ICMS vinculado às aquisições de bens para o ativo imobilizado do estabelecimento, conforme disposto no art. 20 da LC nº 87/96 c/c a alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29, da Lei nº 6.763/75 e ainda, com o inciso II do art. 66, do RICMS/02. Veja-se, abaixo:

Lei Complementa nº 87/96

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.

Lei nº 6.763/75

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de

transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

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:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

Verifica-se, portanto, não ser viável o estorno de créditos promovidos pelo Fisco no presente lançamento com fundamento no descumprimento, pelo Autuado, das regras previstas no Regime Especial nº 45.000000151-81, com a redação vigente à época do período autuado.

Não obstante, diante de todo o exposto, conclui-se que o estorno de créditos de ICMS efetuados pelo Fisco encontra sustentação no fato dos bens adquiridos pelo Autuado para o seu ativo imobilizado serem alheio às atividades do seu estabelecimento, uma vez não serem empregados em nas suas atividades operacionais, nos termos do inciso II do § 5º do art. 66 c/c inciso XIII do art. 70 do RICMS/02 e ainda, com a alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN SLT nº 01/86.

Nessa medida, corretas, por conseguinte, as exigências do ICMS, acrescido da Multa de Revalidação disposta no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:



EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 14/11/23. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 22 de novembro de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

D