

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.199/26/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004364244-51
Impugnação: 40.010159751-85
Impugnante: Granja Brasília Agroindustrial Avícola SA
IE: 302146180.00-07
Proc. S. Passivo: Jair Marques da Silva Júnior/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – CRÉDITO PRESUMIDO – FALTA DE ESTORNO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados a saídas posteriores de mercadorias beneficiadas pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (saídas internas) ou no art. 1º do Regime Especial (RE) nº 45.000013882-31 (saídas interestaduais), realizadas em outro estabelecimento do Contribuinte. Infração caracterizada nos termos do art. 75, § 2º, incisos I e III, do RICMS/02 e no art. 2º do citado RE, visto que a opção pelo crédito presumido alcança todos os estabelecimentos da empresa. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito do ICMS, no período de 01/07/20 a 31/12/20, vinculados a saídas posteriores de produtos resultantes do abate ou processamento de aves, beneficiadas pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (saídas internas) ou no Regime Especial (RE) nº 45.000013882-31 (saídas interestaduais) realizadas em outro estabelecimento do Contribuinte.

O art. 75, § 2º, inciso I, do RICMS/02 e o art. 2º, *caput*, do referido RE vedam o aproveitamento de quaisquer outros créditos quando o Contribuinte for optante pelo crédito presumido equivalente a uma carga tributária de 0,1% (um décimo por cento), visto que a opção por aderir a tal benefício fiscal alcança todos os estabelecimentos da empresa.

Os créditos indevidos foram estornados pelo Fisco, com exigência integral em Auto de Infração, conforme determina o art. 195 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 373/409, acompanhada dos documentos de págs. 410/485.

Afirma, em síntese, o que segue:

- a segregação dos estabelecimentos “Fábrica de Ração” (Matriz) e “Abatedouros 1 e/ou 2” (Filiais 10 e 11) não decorre de conveniência ou escolha da Impugnante, mas sim de obrigatoriedade legal prevista na Instrução Normativa MAPA nº 56/07, em razão de regras de ordem sanitária;

- os estabelecimentos “Abatedouros” gozam de crédito presumido, nos termos do art. 32-C da Lei nº 6.763/75 c/c art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (saídas internas) e do Regime Especial (RE) nº 45.000013882-31 (saídas interestaduais), razão pela qual são estornados apenas os créditos apropriados nesses estabelecimentos;

- lado outro, a “Fábrica de Ração” não é alcançada por tal crédito presumido, de forma que sempre acumulou créditos de ICMS pela entrada de insumos, na medida em que suas saídas são realizadas ao abrigo do diferimento do imposto;

- a Fiscalização desconsidera a autonomia dos estabelecimentos “Fábrica de Ração” e “Abatedouros”, conferida pelo ordenamento jurídico, quando afirma que a vedação ao aproveitamento de créditos aplica-se ao Contribuinte, com todos os seus estabelecimentos, e não apenas ao estabelecimento que goza do crédito presumido na saída das mercadorias resultantes do abate;

- acrescenta que a redação do RICMS/02, ao tratar das vedações ao aproveitamento de crédito, o faz de forma expressa, não podendo o Fisco pretender ampliar o alcance das normas sobre o tema;

- traz a definição doutrinária de “estabelecimento” e afirma que o art. 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 estipula que *“é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”*, entendimento esse que é corroborado pelo art. 127, inciso II, do CTN;

- de acordo com a Lei nº 6.763/75, o débito e o crédito de ICMS serão apurados em cada estabelecimento do Contribuinte, de forma individualizada, estando a autonomia desses estabelecimentos reconhecida no seu art. 29, § 5º, item 3 e, também, no art. 32, *caput*, de tal lei, assim como no inciso IV do art. 75 do RICMS/02, outro a destacar a figura do estabelecimento;

- acrescenta que a Consulta de Contribuinte nº 222/21 alinha-se à ideia inafastável da autonomia do estabelecimento para fins de obrigações tributárias atinentes ao ICMS. Conclui que a Fazenda não pode afastar as definições da legislação, *“ora conferindo autonomia ao estabelecimento, ora ignorando essa mesma autonomia com o objetivo único de arrecadação”*;

- houve violação ao sobreprincípio da segurança jurídica em razão da mudança de orientação/interpretação por parte da SEF/MG, visto que, no passado, o estado de Minas Gerais homologou a transferência de créditos acumulados da Impugnante para compra de caminhões, conforme consta dos REs nºs 45.000003406-34 (2014), 45.000004756-02 (2015) e 16.000426885-20 (2012) (todos anexos à Peça

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Defesa), evidenciando que o Estado admitia a apropriação e utilização desses créditos;

- acrescenta que “o Estado sempre exteriorizou a sua interpretação acerca do assunto de forma a admitir a apropriação e utilização dos créditos de ICMS”, como ocorreu no trecho da resposta à Consulta de Contribuinte nº 226/13 transcrito à fl. 21 da Peça de Defesa, corroborado posteriormente pela Consulta de Contribuinte nº 081/19 (fl. 22). Conclui que de acordo com a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/14, o estorno de crédito está adstrito às operações alcançadas pelo crédito presumido de ICMS;

- em 2025 o Estado mudou repentinamente sua interpretação, sem qualquer período de transição, passando a exigir o estorno de créditos de estabelecimento que não goza do crédito presumido (“Fábrica de Rações”), inclusive em relação a fatos pretéritos. Conclui que não foram observadas as regras de não retroatividade do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/42 (LINDB) e do art. 100, inciso III, do CTN;

- acrescenta que novas interpretações que levem à cobrança de tributo anteriormente não exigido só podem ser aplicadas a fatos geradores futuros. Transcreve excerto de jurisprudência do STJ;

- a neutralidade tributária, inerente ao ICMS, não pode ser simplesmente violada pelo Estado para exigir estorno de créditos em outro estabelecimento do Contribuinte. Conclui que tal entendimento está em sintonia a posição do STF nas decisões relativas ao Tema de Repercussão Geral nº 201, à ADI nº 2.675 e à ADI nº 6.222. Transcreve doutrina e excertos de jurisprudências do STF;

- ao exigir o estorno dos créditos do estabelecimento “Fábrica de Rações”, o Fisco ofende também o princípio da não cumulatividade do ICMS, em razão de inconstitucional limitação à apropriação dos créditos do imposto, visto que a CF/88 reservou à lei complementar tratar de regime de compensação do imposto;

- não incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, em especial contados desde a data do fato gerador da obrigação tributária (2020);

- caráter confiscatório da multa isolada aplicada, no patamar de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, dado seu valor expressivamente elevado e desproporcional.

Requer, ao final, a procedência do lançamento e o cancelamento da autuação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 486/516, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 517/536, quanto ao mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Na sessão de julgamento realizada no dia 24/02/26, o representante da Impugnante suscitou, em sua sustentação oral, a nulidade do Auto de Infração. Arguiu ser matéria de ofício e que, portanto, merecia ser conhecida e acolhida pela Câmara de Julgamento.

Defendeu existir um erro na capitulação do Auto de Infração, pois este exige o pagamento de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, sob o fundamento de aproveitamento indevido de crédito de ICMS em operações beneficiadas por crédito presumido do imposto, sem ter a demonstração inequívoca da efetiva utilização dos créditos escriturados.

Assim, concluiu que teria uma dissociação entre o fundamento/a motivação do Auto de Infração e aquilo que está sendo exigido, pois não poderia ser confundido o pagamento a menor (que pressupõe a utilização do crédito indevido), com o mero descumprimento do estorno destes créditos.

Todavia, a preliminar de nulidade não merece ser conhecida.

De início cumpre destacar que a matéria trazida à baila no julgamento não se trata de matéria de ordem pública.

A bem da verdade, o argumento suscitado se confunde com o próprio mérito do lançamento, pois, como defendido pelo Impugnante, decorre da própria motivação do Auto de Infração.

Destaca-se, ainda, que a nulidade arguida decorre de ato administrativo presente desde o nascedouro do lançamento, inexistindo qualquer fato novo que justificasse a apresentação tardia do argumento.

Assim, deveria ter a Impugnante apresentado a defesa de nulidade de forma escrita e fundamentada, para que a parte adversa pudesse se manifestar sobre ela, sob pena de afronta ao princípio da não surpresa, da lealdade processual, da paridade de armas e da boa-fé objetiva processual. Sobre o tema, colaciona-se excerto doutrinário que explica a necessidade de respeito ao princípio da boa-fé objetiva das partes processuais:

(...)

A BOA-FÉ PREVISTA NO ART. 5º DO CPC É A OBJETIVA, QUE SE PROJETA COMO UMA NORMA DE CONDUTA QUE EXIGE DOS SUJEITOS PROCESSUAIS UM COMPORTAMENTO PAUTADO PELA ÉTICA, LEALDADE E TRANSPARÊNCIA. DELA DECORRE A PROIBIÇÃO DO ABUSO DE DIREITO PROCESSUAL, IMPEDINDO QUE AS PARTES CRIEM NULIDADES OU UTILIZEM FACULDADES PROCESSUAIS DE FORMA ESTRATÉGICA E DESLEAL PARA SURPREENDER O ADVERSÁRIO OU O JUÍZO. (NEVES,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DANIEL AMORIM ASSUMPÇÃO. MANUAL DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL. SALVADOR: JUSPODIVM, 2023).

(...)

Diante de todo o exposto, a nulidade suscitada extemporaneamente não merece ser conhecida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito do ICMS, no período de 01/07/20 a 31/12/20, vinculados a saídas posteriores de produtos resultantes do abate ou processamento de aves, beneficiadas pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (saídas internas) ou no Regime Especial (RE) nº 45.000013882-31 (saídas interestaduais) realizadas em outro estabelecimento do Contribuinte.

O art. 75, § 2º, inciso I, do RICMS/02 e o art. 2º, *caput*, do referido RE vedam o aproveitamento de quaisquer outros créditos quando o Contribuinte for optante pelo crédito presumido equivalente a uma carga tributária de 0,1% (um décimo por cento), visto que a opção por aderir a tal benefício fiscal alcança todos os estabelecimentos da empresa.

Os créditos indevidos foram estornados pelo Fisco, com exigência integral em Auto de Infração, conforme determina o art. 195 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Antes de adentrar na análise dos argumentos de mérito apresentados pela Defesa, importante contextualizar fática e juridicamente a autuação em análise.

A empresa Granja Brasília Agroindustrial Avícola Ltda, pessoa jurídica de direito privado que atua na criação, abate e processamento de aves (frangos), atua no chamado sistema de contratos de integração rural, previsto na Lei nº 13.288/16.

Nesse modelo, a Parte Integradora (Agroindústria) entra com a capacidade financeira, fornecendo ao produtor os insumos necessários à realização da produção (no caso, a criação de aves), tais como animais, ração e assistência técnica, comprometendo-se a comprar toda a produção ao final da etapa de engorda das aves.

Do outro lado, a Parte Integrada (Produtor Rural) entra com a estrutura física onde será realizada a produção, fornecendo a mão de obra necessária e adotando os cuidados necessários para que ao final do processo produtivo, a Agroindústria receba a matéria prima (aves) da qual depende, na quantidade, qualidade e frequência negociadas.

Ao adquirir os insumos a serem entregues aos produtores rurais, em especial aqueles utilizados na fabricação de ração para as aves, a Granja Brasília se apropriou do crédito relativo a essas entradas por meio do Estabelecimento Autuado, denominado “Fábrica de Ração”.

No entanto, quando as aves estavam prontas para o abate, elas não retornavam ao estabelecimento de onde saíram os insumos para sua criação/engorda,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo encaminhadas diretamente para outros dois estabelecimentos da Granja Brasília, chamados “Abatedouro 1” e “Abatedouro 2”.

Após concluir os procedimentos de abate/processamento das aves, o “Abatedouro” dava saída nos produtos resultantes, com carga tributária efetiva de 0,1% (um décimo por cento), em razão da utilização do crédito presumido do art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (operações internas), que foi estendido também às saídas interestaduais por meio do art. 1º do RE nº 45.000013882-31:

RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino, equídeo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, até o dia 31 de dezembro de 2032, observado o disposto no § 2º, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

a) 0,1% (um décimo por cento), na saída interna de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, bem como maturados, salgados, secos, defumados ou temperados, destinados à alimentação humana;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída interna de produto industrializado comestível cuja matéria prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;

(...)

RE nº 45.000013882-31

Art. 1º Fica assegurado ao estabelecimento identificado em epígrafe, doravante denominado INDÚSTRIA DE CARNE, crédito presumido de forma que a carga tributária efetiva seja de 0,1% (um décimo por cento) do valor operação na saída interestadual das seguintes mercadorias: I - carne e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno, frescos, resfriados, congelados, salgados, secos, temperados ou defumados, destinados à alimentação humana;

(...)

No entanto, ao concederem o crédito presumido que reduz a carga tributária a 0,1% (um décimo por cento), tais instrumentos normativos também vedam a apropriação de quaisquer outros créditos relacionados com os produtos/mercadorias resultantes do abate, visto que a manutenção desses créditos pela entrada das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias utilizadas na produção das aves geraria uma “duplicidade” do benefício fiscal, com consequente acumulação indevida de créditos do imposto. Observe-se:

RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

I - o contribuinte deverá optar pela utilização do crédito presumido, mediante registro no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação à Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito, **sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos**, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;

II - exercida a opção, o contribuinte será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro;

(...)

(Destacou-se)

RE nº 45.000013882-31

Art. 2º Fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata este Regime, inclusive aqueles já escriturados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela INDÚSTRIA DE CARNE, devendo os mesmos serem estornados.

§ 1º A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto não se aplica às devoluções de mercadorias, hipótese em que fica assegurado à INDÚSTRIA DE CARNE o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.

§ 2º A vedação ao aproveitamento do crédito alcança o montante do imposto informado na Escrituração Fiscal Digital pela INDÚSTRIA DE CARNE, relativamente:

I - à entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou da parcela relativa ao ativo imobilizado, vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido;

II - ao estoque de mercadorias e insumos.

(...)

(Destacou-se)

Contudo, ao apropriar os créditos dos insumos na “Fábrica de Rações” e utilizar o crédito presumido nas saídas dos “Abatedouros”, a Granja Brasília acabou provocando exatamente esse “efeito multiplicador” do benefício fiscal, para além

daquilo que de fato lhe havia sido concedido pela legislação e pelo RE, visto que não estornava os créditos pelas entradas dos insumos na “Fábrica de Rações”, como deveria ser feito em razão de o Contribuinte ter optado pelo crédito presumido (que é de uso facultativo), o que levou a um acúmulo de milhões de reais em créditos indevidos do ICMS na “Fábrica de Rações”, ora Autuada.

Ao constatar a situação, o Fisco promoveu o estorno dos créditos indevidamente apropriados, quais sejam, aqueles que foram escriturados na “Fábrica de Rações”, mas que tiveram origem na entrada dos insumos utilizados na produção das aves que foram posteriores processadas e comercializadas por meio dos “Abatedouros”.

Passando à análise dos argumentos de impugnação, a Defesa afirma que a segregação dos estabelecimentos “Fábrica de Ração” (Matriz) e “Abatedouros 1 e/ou 2” (Filiais 10 e 11) não decorre de conveniência ou escolha da Impugnante, mas sim de obrigatoriedade legal prevista na Instrução Normativa MAPA nº 56/07, em razão de regras de ordem sanitária.

Aduz que os estabelecimentos “Abatedouros” gozam de crédito presumido, nos termos do art. 32-C da Lei nº 6.763/75 c/c art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (saídas internas) e do Regime Especial (RE) nº 45.000013882-31 (saídas interestaduais), razão pela qual são estornados apenas os créditos apropriados nesses estabelecimentos.

Sustenta que, por outro lado, a “Fábrica de Ração” não é alcançada por tal crédito presumido, de forma que sempre acumulou créditos de ICMS pela entrada de insumos, na medida em que suas saídas são realizadas ao abrigo do diferimento do imposto.

Alega que a Fiscalização desconsidera a autonomia dos estabelecimentos “Fábrica de Ração” e “Abatedouros”, conferida pelo ordenamento jurídico, quando afirma que a vedação ao aproveitamento de créditos aplica-se ao Contribuinte, com todos os seus estabelecimentos, e não apenas ao estabelecimento que goza do crédito presumido na saída das mercadorias resultantes do abate.

Acrescenta que a redação do RICMS/02, vigente à época dos fatos, ao tratar das vedações ao aproveitamento de crédito, o faz de forma expressa, não podendo o Fisco pretender ampliar o alcance das normas sobre o tema.

Traz a definição doutrinária de “estabelecimento” e afirma que o art. 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 estipula que “*é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*”, entendimento esse que é corroborado pelo art. 127, inciso II, do CTN.

Afirma que de acordo com a Lei nº 6.763/75, o débito e o crédito de ICMS serão apurados em cada estabelecimento do Contribuinte, de forma individualizada, estando a autonomia desses estabelecimentos reconhecida no seu art. 29, § 5º, item 3 e, também, no art. 32, *caput*, de tal lei, assim como no inciso IV do art. 75 do RICMS/02, outro a destacar a figura do estabelecimento.

Sustenta que a Consulta de Contribuinte nº 222/21 alinha-se à ideia inafastável da autonomia do estabelecimento para fins de obrigações tributárias atinentes ao ICMS e conclui que a Fazenda não pode afastar as definições da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação, “*ora conferindo autonomia ao estabelecimento, ora ignorando essa mesma autonomia com o objetivo único de arrecadação*”.

Alega, ainda, que a neutralidade tributária, inerente ao ICMS, não pode ser simplesmente violada pelo Estado para exigir estorno de créditos em outro estabelecimento do Contribuinte.

Assevera que tal entendimento está em sintonia a posição do STF nas decisões relativas ao Tema de Repercussão Geral nº 201, à ADI nº 2.675 e à ADI nº 6.222. Transcreve doutrina e excertos de jurisprudências do STF.

Conclui que ao exigir o estorno dos créditos do estabelecimento “Fábrica de Rações”, o Fisco ofende também o princípio da não cumulatividade do ICMS, em razão de inconstitucional limitação à apropriação dos créditos do imposto, visto que a CF/88 reservou à lei complementar tratar de regime de compensação do imposto.

Compulsando os argumentos da Defesa, é possível perceber que todos eles giram em torno de uma única celeuma: definir se a legislação que concedeu o crédito presumido em discussão e vedou quaisquer outros créditos relacionados com as mesmas mercadorias, ao utilizar o termo “contribuinte”, estava se referindo à pessoa jurídica, com todos os seus estabelecimentos (como entende o Fisco) ou apenas ao estabelecimento que promove a saída dos produtos resultantes do abate das aves (como sustenta a Defesa).

Para melhor compreender a extensão do benefício fiscal em análise, primeiramente é imprescindível fazer uma análise detida e sistemática do texto do art. 75, § 2º, incisos I e III, alínea “a”, do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino, equídeo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, até o dia 31 de dezembro de 2032, observado o disposto no § 2º, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

I - o contribuinte deverá optar pela utilização do crédito presumido, mediante registro no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação à Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito, **sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos**, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;

I - exercida a opção, o contribuinte será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze)

meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro;

III - aplica-se quando:

a) o abate for realizado no Estado, em abatedouro do contribuinte ou de terceiros; ou

(...)

(Destacou-se)

Quando a alínea “a” do inciso III do § 2º informa que as regras de opção pelo crédito presumido (e da consequente vedação a quaisquer outros créditos relacionados) se aplicam ao abate no Estado, que for realizado “em abatedouro do contribuinte ou de terceiros”, por uma questão estritamente lógica, o texto já indica que a expressão “contribuinte” não está sendo utilizada aqui no sentido de estabelecimento, mas sim de “pessoa jurídica”, englobando todos os seus estabelecimentos.

Isso porque a expressão “abatedouro do contribuinte” claramente está fazendo referência à possibilidade de que o abate ocorra em um outro estabelecimento do Contribuinte (pessoa jurídica), diverso daquele ao qual foi concedido o crédito presumido. Da mesma forma, a expressão “de terceiros” refere-se claramente a um abatedouro de outro Contribuinte/Pessoa Jurídica.

Tanto assim que se a palavra “contribuinte” fosse substituída por “estabelecimento” no texto da norma supra, a alínea “a” perderia totalmente o seu sentido, deixando a expressão sem sentido lógico. Observe-se:

“...o abate for realizado no Estado, em abatedouro do estabelecimento ou de terceiros”.

Não há como se falar em “abatedouro do estabelecimento ou de terceiros”, porque, por lógica, estabelecimentos não possuem outros estabelecimentos. Pessoas jurídicas é que podem possuir múltiplos estabelecimentos.

É cediço que ao se interpretar a legislação tributária, não se pode ignorar que a lei não contém palavras inúteis, ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia (Cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 8ª. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262). Dito de outro forma, nenhuma palavra ou parte da norma veiculada pode ser simplesmente ignorada, esquecida ou considerada sem efeito, sem importância ou supérflua.

Assim, a interpretação a ser dada ao texto de uma norma deve ser aquela que melhor lhe atribua significado, sentido e efeitos, em detrimento daquelas que a tornem inútil, incongruente e anacrônica, como pretende a Defesa.

Além disso, como bem exemplifica o Fisco em seu Relatório Fiscal Complementar, o art. 24 da Lei 6.763/75 dispõe que “*Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte*”.

Da mesma forma, o art. 97, § 2º, do RICMS/02, ao tratar de cadastro de contribuintes, assim dispôs: “*Ao contribuinte que possuir vários estabelecimentos no*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado, nos casos previstos neste Regulamento e em atendimento a pedido, poderá ser concedida inscrição única.”.

A partir desses dois exemplos é possível perceber que a palavra “contribuinte” também é utilizada pela legislação tributária como um termo mais amplo, referindo-se, em várias oportunidades, à pessoa jurídica, com todos os seus estabelecimentos, exatamente como se dá, também, no caso em tela.

Desse modo, quando o legislador distinguiu, no art. 75 do RICMS/02, o “*estabelecimento que dá saída*” (inciso IV) do “*contribuinte que deverá optar*” (inciso I do § 2º), por óbvio, ele não utilizou dois termos diferentes para que eles fossem tratados pelo intérprete como sinônimos.

Nitidamente, a intenção foi esclarecer que apesar de o crédito presumido ser concedido ao “estabelecimento que dá saída” nos produtos resultantes do abate, a opção pelo benefício fiscal era do “contribuinte” que aderiria ao RE, ou seja, alcançava necessariamente todos os estabelecimentos desse Contribuinte, de forma que os créditos pela entrada de mercadorias vinculadas às saídas objeto do crédito presumido deveriam ser obrigatoriamente estornados em qualquer estabelecimento onde tivessem sido apropriados, ainda que distinto daquele que promoveu a saída beneficiada.

Ademais, numa análise de cunho teórico/hipotético, ainda que se aplicasse o entendimento sustentado pela Defesa, no sentido de que cada estabelecimento da pessoa jurídica Granja Brasília deve ser considerado aqui como um Contribuinte diferente para fins de ICMS, de forma que o benefício fiscal concedido a um estabelecimento não alcançaria automaticamente os demais estabelecimentos, melhor sorte não teria a sua pretensão.

Isso porque, quando a alínea “a” do inciso III do § 2º estipula que as regras relativas ao crédito presumido do art. 75, inciso IV, continuam aplicáveis, mesmo quando o abate for realizado em “*abatedouro do contribuinte*” (portanto, outro estabelecimento físico) “*ou de terceiros*”, de fato ela esclarece ainda mais qual é o sentido dessa norma: mesmo quando o estabelecimento que recebeu os insumos e os créditos de ICMS a eles relacionados delegar a outro estabelecimento (próprio ou de terceiros) a atividade de abate e/ou processamento dos animais, ainda assim ele continuará sujeito às mesmas regras relativas ao benefício fiscal, em especial, ao dever de estornar todos os demais créditos relativos aos bens e mercadorias vinculados às mercadorias beneficiadas.

Aliás, o art. 32-C, parágrafo único, da Lei nº 6.763/75, citado pela Defesa como supostamente transgredido, está em perfeita sintonia com o inciso IV do art. 75 do RICMS/02, que dele deriva, pois autoriza a norma regulamentar a conceder o crédito presumido (e por consequente lógico, a vedar os demais créditos relacionados), inclusive, quando o estabelecimento que tiver apropriado os créditos não for aquele que realiza o abate das aves. Observe-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 32-C. Fica o Poder Executivo, observados o prazo, a forma e as condições previstos em regulamento, autorizado a conceder crédito presumido do ICMS ao estabelecimento que promover

a saída de peixes, inclusive alevinos, o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino, equídeo, bufalino, caprino, ovino, suíno, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 0,1% (zero vírgula um por cento) nas operações de saída de peixe, de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, inclusive defumados ou temperados, e de saída de produto industrializado comestível cuja matéria-prima seja resultante do abate dos animais.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também quando o abate ou a pesca forem realizados em estabelecimento de terceiro situado no Estado.

(...)

(Destacou-se)

Ou seja, também nesse caso, a prevalecer o entendimento defendido pela Impugnante, no sentido de que o termo “contribuinte” foi utilizado pelo art. 75, § 2º, inciso I, do RICMS/02 para se referir a cada estabelecimento em separado e não ao Contribuinte como um todo, o “Abatedouro” seria considerado um estabelecimento de terceiro em relação à “Fábrica de Rações”, o que determinaria a manutenção das regras previstas na lei e na norma regulamentar, quais sejam, o direito ao crédito presumido acompanhado do dever de estornar os créditos relacionados.

Portanto, independentemente do sentido e do alcance com que o termo “contribuinte” foi utilizado na legislação, a conclusão a que se chega é que em qualquer das duas hipóteses é devido o estorno dos créditos relativos à entrada dos insumos e mercadorias vinculados a saídas posteriores alcançadas pelo benefício fiscal em comento.

Importante destacar que não se trata de utilização de analogia para cobrança de ICMS, mas sim de interpretação de texto, em especial da teleologia de tais normas, pois a alínea “a” do inciso III do § 2º do art. 75 do RICMS/02 foi redigida nesse formato exatamente para impedir o procedimento realizado pela Autuada, na medida em que é amplamente sabido que a legislação sanitária do setor veda que a produção de ração e o abate e processamento de animais ocorram no mesmo estabelecimento, como inclusive foi lembrado pela Defesa, o que leva a uma separação artificial, mas obrigatória, entre os dois tipos de estabelecimentos.

Na verdade, por uma questão de ordem estritamente lógica e prática, o estabelecimento do Contribuinte que utilizará o crédito presumido será sempre aquele que promove a saída dos produtos resultantes do abate em operações internas (art. 75, inciso IV) ou interestaduais (concedido por RE), pois o débito de ICMS relativo à saída dessas mercadorias estará necessariamente nesse estabelecimento.

Da mesma forma, o estorno dos créditos vinculados a tais saídas sempre será feito no estabelecimento onde esses créditos relativos aos insumos tiverem sido apropriados, que não será o abatedouro (em razão da já citada vedação sanitária), mas sim um outro estabelecimento do Contribuinte (em geral, uma “Fábrica de Ração”).

Em outras palavras, a adesão voluntária do Contribuinte ao crédito presumido do art. 75, inciso IV, do RICMS/02 (com efeitos estendidos para as operações interestaduais, por meio de RE) inclui necessariamente todos os seus estabelecimentos, sob pena de tornar absolutamente sem efeito a previsão de “estorno dos créditos vinculados às saídas beneficiadas pelo crédito presumido”.

De fato, a prevalecer a interpretação sustentada pela Defesa, de que os créditos só poderiam ser estornados se tivessem sido apropriados no “Abatedouro” e considerando-se a obrigatoriedade sanitária de separação das atividades de fabricação de ração e de abate em estabelecimentos distintos, o estorno dos créditos relacionados aos insumos jamais ocorreria, o que demonstra a inconsistência lógica de tal interpretação.

Além disso, importante esclarecer que, ao contrário do que afirma a Defesa, o estorno dos créditos indevidamente apropriados pela Impugnante não ofende a neutralidade e a não cumulatividade do ICMS. De fato, seu efeito é exatamente o contrário: garantir essa neutralidade inerente a um tributo de natureza não cumulativa.

A manutenção dos créditos relativos à entrada dos insumos, quando a saída dos produtos resultantes a eles vinculados for beneficiada por um crédito presumido, representa uma afronta direta a neutralidade/não cumulatividade do imposto, visto que resulta na apropriação de dois créditos distintos e sobrepostos para as mesmas mercadorias (o regular, pelas entradas e o presumido), não obstante existir apenas um débito, relativo à saída das mercadorias resultantes do abate, o que leva, invariavelmente, ao acúmulo artificial de parte desses créditos na conta corrente fiscal, como se deu no caso da Autuada.

Por consequência, exatamente para manter a neutralidade do tributo é que um desses créditos precisa ser estornado, no caso, aquele apropriado no momento da entrada dos insumos no estabelecimento do Contribuinte denominado “Fábrica de Rações”, ora Autuada.

Assim, de todo o exposto, resta claro que, ao tratar do crédito presumido em questão, a legislação tributária utiliza o termo “contribuinte” para se referir à pessoa jurídica, englobando todos os seus estabelecimentos, de forma que não há que se falar em benefício fiscal “por estabelecimento”, como se pretende.

Aliás, no mesmo sentido já se manifestou a Superintendência de Tributação (SUTRI) da SEF/MG, órgão responsável pela redação e pela interpretação autêntica da legislação tributária mineira, quando da resposta à Consulta de Contribuinte nº 170/19, relacionada ao tema.

Naquela oportunidade, ao analisar o crédito presumido do art. 75, inciso IV e § 2º, do RICMS/02, a SUTRI informou qual seria a correta interpretação, quanto ao alcance e significado, do termo “contribuinte” citado no inciso I do § 2º, concluindo exatamente no mesmo sentido utilizado pelo Fisco no presente caso. Observe-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 170/2019

RESPOSTA

(...)

4 - NÃO. **A CONSULENTE INFORMA QUE É OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO INCISO IV DO ART. 75 DO RICMS/2002, APLICANDO TAL TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NAS SAÍDAS PROMOVIDAS PELOS ESTABELECIMENTOS FILIAIS.**

OBSERVE-SE, NO ENTANTO, QUE **A OPÇÃO EM QUESTÃO REFERE-SE AO CONTRIBUINTE COMO UM TODO, E NÃO A CADA UM DE SEUS ESTABELECIMENTOS, CONFORME INCISO I DO § 2º DO ART. 75 DO RICMS/2002,** ABAIXO TRANSCRITO:

ART. 75. FICA ASSEGURADO CRÉDITO PRESUMIDO:

(...)

IV - AO ESTABELECIMENTO QUE PROMOVER A SAÍDA DE PEIXES, INCLUSIVE ALEVINOS, O PROCESSAMENTO DE PESCADO OU O ABATE OU O PROCESSAMENTO DE AVES, DE GADO BOVINO, EQUÍDEO, BUFALINO, CAPRINO, OVINO OU SUÍNO, ATÉ O DIA 31 DE DEZEMBRO DE 2032, OBSERVADO O DISPOSTO NO § 2º, DE FORMA QUE A CARGA TRIBUTÁRIA RESULTE NOS SEGUINTE PERCENTUAIS:

A) 0,1% (UM DÉCIMO POR CENTO), NA SAÍDA INTERNA DE CARNE OU DE OUTROS PRODUTOS COMESTÍVEIS RESULTANTES DO ABATE DOS ANIMAIS OU DE SEU PROCESSAMENTO, EM ESTADO NATURAL, AINDA QUE RESFRIADOS OU CONGELADOS, BEM COMO MATURADOS, SALGADOS, SECOS, DEFUMADOS OU TEMPERADOS, DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA;

B) 0,1 % (UM DÉCIMO POR CENTO), NA SAÍDA INTERNA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO COMESTÍVEL CUJA MATÉRIA PRIMA SEJA RESULTANTE DO ABATE DOS ANIMAIS, DESDE QUE DESTINADO À ALIMENTAÇÃO HUMANA;

(...)

§ 2º NA HIPÓTESE DO INCISO IV DO CAPUT DESTE ARTIGO:

I - O CONTRIBUINTE DEVERÁ OPTAR PELA UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO, MEDIANTE REGISTRO NO LIVRO REGISTRO DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E TERMOS DE Ocorrências (RUDFTO) E COMUNICAÇÃO À ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA (AF) A QUE ESTIVER CIRCUNSCRITO, SENDO-LHE VEDADO O APROVEITAMENTO DE QUAISQUER OUTROS CRÉDITOS, INCLUSIVE AQUELES JÁ ESCRITURADOS EM SEUS LIVROS FISCAIS;

II - EXERCIDA A OPÇÃO, O CONTRIBUINTE SERÁ MANTIDO NO SISTEMA ADOTADO PELO PRAZO MÍNIMO DE 12 (DOZE) MESES, VEDADA A ALTERAÇÃO ANTES DO TÉRMINO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO;

III - APLICA-SE QUANDO:

A) O ABATE FOR REALIZADO NO ESTADO, EM ABATEDOURO DO CONTRIBUINTE OU DE TERCEIROS; OU

B) NÃO SENDO O ABATE REALIZADO NO ESTADO, A DESOSSA OU QUALQUER OUTRA ETAPA DO PROCESSAMENTO FOR REALIZADA

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO ESTADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE E A MERCADORIA FOR DESTINADA A PESSOA JURÍDICA; (DESTACOU-SE)

DESSE MODO, CABERÁ À CONSULENTE APLICAR O CRÉDITO PRESUMIDO TAMBÉM ÀS OPERAÇÕES PROMOVIDAS PELA MATRIZ. E, CONFORME PREVISÃO CONTIDA NO MESMO INCISO I DO § 2º, A OPÇÃO PELO CRÉDITO PRESUMIDO IMPLICA A VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE QUAISQUER OUTROS CRÉDITOS.

(Destacou-se)

Inclusive, em um cenário hipotético, no qual a entrada de insumos e a saída dos produtos resultantes do abate das aves pudesse ocorrer no mesmo estabelecimento, sem a separação artificial de ordem sanitária existente, nem mesmo haveria a presente discussão, pois a utilização do crédito presumido e o estorno dos demais créditos ocorreriam, ambos, em um único estabelecimento do Contribuinte.

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante, visto que o termo “contribuinte” foi utilizado na alínea “a” do inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 para se referir a todos os estabelecimentos de uma pessoa jurídica, razão pela qual o estorno de créditos realizado pelo Fisco está em perfeita sintonia com a legislação vigente e, por consequência, todos os argumentos que partem do pressuposto diverso mostram-se equivocados e devem ser afastados.

Em seguida, a Defesa afirma que houve violação ao sobreprincípio da segurança jurídica em razão da mudança de orientação/interpretação por parte da SEF/MG, visto que no passado o estado de Minas Gerais homologou a transferência de créditos acumulados da Impugnante para compra de caminhões, conforme consta dos REs nºs 45.000003406-34 (2014), 45.000004756-02 (2015) e 16.000426885-20 (2012) (todos anexos à Peça de Defesa), evidenciando que o Estado admitia a apropriação e utilização desses créditos.

Acrescenta que “o Estado sempre exteriorizou a sua interpretação acerca do assunto de forma a admitir a apropriação e utilização dos créditos de ICMS”, como ocorreu no trecho da resposta à Consulta de Contribuinte nº 226/13 transcrito à fl. 21 da Peça de Defesa, corroborado posteriormente pela Consulta de Contribuinte nº 081/19 (fl. 22). Conclui que de acordo com a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/14, o estorno de crédito está adstrito às operações alcançadas pelo crédito presumido de ICMS.

Alega que em 2025 o Estado mudou repentinamente sua interpretação, sem qualquer período de transição, passando a exigir o estorno de créditos de estabelecimento que não goza do crédito presumido (“Fábrica de Rações”), inclusive em relação a fatos pretéritos.

Sustenta que não foram observadas as regras de não retroatividade do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/42 (LINDB) e do art. 100, inciso III, do CTN e conclui que novas interpretações que levem à cobrança de tributo anteriormente não exigido só podem ser aplicadas a fatos geradores futuros. Transcreve excerto de jurisprudência do STJ.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, sem razão os argumentos, pois, ao contrário do que entendeu a Defesa, não houve mudança de orientação/interpretação por parte da SEF/MG.

De início, importante esclarecer que os 3 (três) REs de transferência de créditos citados pela Defesa são dos anos de 2012, 2014 e 2015, portanto, não guardando qualquer contemporaneidade com o período objeto da autuação, qual seja, o ano de 2020.

Além disso, note-se que as transferências de créditos acumulados para fins de aquisição de caminhões, citadas pela Defesa, ocorrem mediante elaboração, pelo Contribuinte, do documento denominado Demonstrativo de Crédito Acumulado do ICMS (DCA-ICMS), conforme previsto no art. 9º do Anexo VIII do RICMS/02, vigente à época dos fatos, e nos arts. 3º/13 da Resolução SEF nº 3.535/04.

Por meio desse documento, o Contribuinte apura e detalha a origem das parcelas do saldo credor de ICMS acumulado, que pode ter origem em operações: (I) de exportação para o exterior ou a elas equiparada, (II) com diferimento do imposto ou (III) com produtos da indústria de alimentos sujeitos a carga tributária de 7%.

Essa segregação dos créditos é realizada porque a legislação tributária que trata do tema prevê hipóteses específicas e bem delimitadas, nas quais os contribuintes poderão utilizar ou transferir créditos acumulados, separando os créditos originários de cada um desses três tipos de operações e, também, os demais créditos acumulados de outras origens, visto que as regras para utilização desses créditos são diferentes, a depender da sua origem.

Em qualquer dessas hipóteses, quando o Fisco analisa o DCA elaborado pelo Contribuinte, são verificados aspectos formais de validade exigidos pela legislação. No entanto, não é feita uma auditoria completa dos créditos de cada contribuinte que solicita a homologação de um DCA-ICMS, pois a depender do porte da empresa, esse trabalho pode levar semanas ou meses, o que, na prática, inviabilizaria o procedimento.

Inclusive, como consta expressamente da planilha-modelo de DCA disponibilizada pela SEF e da legislação relacionada vigente à época, a aprovação do DCA-ICMS e a autorização para transferência/utilização dos créditos acumulados não implica reconhecimento de sua legitimidade e nem tem efeito homologatório. Observe-se:

RICMS/02 - Anexo VIII

Art. 9º Para a transferência ou a utilização dos créditos acumulados de que tratam os art. 1º e 4º deste Anexo o contribuinte detentor do crédito acumulado deverá apresentar demonstrativo de crédito acumulado de ICMS à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito, para análise e aprovação.

(...)

§ 8º A aprovação do demonstrativo de que trata o caput não implicará reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 28. A geração de visto eletrônico do Fisco na NF-e relativa à transferência ou utilização de crédito na forma deste Anexo, não implica reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte.

Decreto nº 47.569/18

Dispõe sobre transferência de crédito acumulado do ICMS para estabelecimento industrial fabricante de máquinas e equipamentos, a título de pagamento pela aquisição de máquinas novas, produzidas no Estado.

(...)

Art. 10 - Para a transferência ou retransferência, o contribuinte detentor do crédito acumulado deverá:

(...)

II - requerer à Diretoria de Gestão Fiscal da Superintendência de Fiscalização - DGF/Sufis, por meio do Sistema Eletrônico de Informações - SEI, mediante preenchimento de formulário próprio, visto eletrônico do fisco, que será gerado mediante evento na NF-e e poderá ser consultado no Portal Estadual da NF-e.

(...)

§ 2º - A autorização de que trata o inciso II do caput não terá efeito homologatório nem implica reconhecimento da legitimidade do crédito transferido, podendo ser objeto de fiscalização no prazo legal.

(...)

(Destacou-se)

Em outras palavras, a responsabilidade pela exatidão das informações prestadas no DCA-ICMS é exclusivamente do Contribuinte, de forma que o procedimento de aprovação do DCA-ICMS e de autorização de transferência/utilização de créditos acumulados não homologa e nem reconhece a legitimidade desses créditos, atestando apenas que as formalidades previstas na legislação foram cumpridas e que não foram identificados indícios evidentes de irregularidade no documento elaborado pelo Contribuinte.

No entanto, caso seja posteriormente detectado algum indício de irregularidade nos lançamentos que levaram ao acúmulo de créditos, o Fisco poderá auditá-los e, inclusive, promover o estorno desses créditos, inclusive daqueles que já tenham sido transferidos/utilizados por meio de RE, observado apenas o prazo decadencial previsto em lei para constituição do crédito tributário.

Assim, considerando que esses 3 (três) REs não se prestavam nem mesmo a homologar e legitimar os créditos por meio deles transferidos para compra de caminhões entre 2012 e 2015, muito menos eles seriam capazes de validar os demais créditos acumulados pela Impugnante, em especial aqueles posteriormente apropriados, como os que agora se estorna.

Além disso, conforme já demonstrado alhures, em momento anterior aos fatos geradores que deram origem ao presente lançamento, ao responder à Consulta de Contribuinte nº 170/19, a SEF/MG já havia, inclusive, externado publicamente que a adesão ao crédito presumido do art. 75, inciso IV e § 2º do RICMS/02 alcança necessariamente todos os estabelecimentos do Contribuinte, o que reforça a inexistência da alegada “mudança repentina de interpretação”.

Tal consulta apenas reforça a impossibilidade prática da adesão “por estabelecimento”, pretendida pela Impugnante, pois como já detalhado anteriormente, esse procedimento tornaria absolutamente inócua a legislação que exige o estorno do crédito relacionado às mercadorias beneficiadas, visto que as entradas de insumos ocorrerão sempre em estabelecimento distinto do “Abatedouro”, dada a exigência sanitária de separação entre as atividades do setor.

Dessa forma, como não houve alteração de entendimento por parte do Fisco, não há que se falar na aplicação das regras do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e/ou do art. 100, inciso III, do CTN, como se aduz:

Decreto-Lei nº 4.657/42 (LINDB)

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

CTN

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

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Portanto, os argumentos da Defesa devem ser afastados.

Em seguida, a Impugnante alega que não há incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, em especial contados desde a data do fato gerador da obrigação tributária (2020).

A Multa de Revalidação (MR) aplicada, de 50% (cinquenta) por cento do valor do imposto exigido, tem origem na falta de pagamento do ICMS e foi cobrada nos estritos limites da legislação, estando prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Além da MR, pela inobservância do dever instrumental de estornar de sua escrituração os créditos tributários apropriados em razão da entrada de bens e mercadorias vinculados às saídas posteriores ao abrigo do crédito presumido do art. 75, inciso IV, do RICMS/02, foi exigida a Multa Isolada (MI) do art. 55, inciso XXVI, da mesma Lei nº 6.763/75.

Observe-se os dois dispositivos legais citados:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por **apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária**, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - **50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;**

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - **havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto**, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

(Destacou-se)

Apesar de a formalização da exigência da multa de revalidação ocorrer somente no momento do lançamento de ofício, seu fato gerador é o inadimplemento da obrigação tributária. Assim, a exigibilidade dessa penalidade nasce juntamente com a do próprio tributo, de forma que a incidência de juros de mora terá início, par ambos, desde o momento em que o tributo deveria ter sido pago, nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(Grifou-se)

Por sua vez, a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários devidos ao estado de Minas Gerais, é clara em seus arts. 1º e 2º quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas, inclusive a de mora e, também, quanto ao termo inicial de sua cobrança:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão 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 Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora **incidirão** tanto sobre a parcela do tributo, quanto **sobre a de multa, inclusive a de mora**, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

(...)

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Destacou-se)

Portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação (assim como sobre o todo o crédito tributário) foi implementada em estrita observância à legislação de regência, não havendo reparos a se fazer.

Por fim, quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da mesma lei (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Ademais, mesmo sob a ótica do próprio argumento da Defesa, considerando que a Penalidade Isolada foi exigida no patamar de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo, nos termos do art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, ele se mostra, inclusive, inferior ao que a jurisprudência mais atual do STF entende como confiscatório no caso de multas tributárias (superior a 100% do valor do tributo).

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado. Destaca-se ainda, que a multa isolada exigida não ultrapassa o novo limitador máximo do § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer da arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Jair Maeques da Silva Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2026.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

Acórdão:	25.199/26/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004364244-51	
Impugnação:	40.010159751-85	
Impugnante:	Granja Brasília Agroindustrial Avícola SA	
	IE: 302146180.00-07	
Proc. S. Passivo:	JAIR MARQUES DA SILVA JÚNIOR/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pelo Conselheiro Frederico Augusto Lins Peixoto, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

O ponto controvertido neste Processo gira em torno do conceito de “contribuinte” para fins de apuração do ICMS.

Mais especificamente, a que se refere a vedação de créditos de ICMS constante da Parte Geral, art. 75, § 2º do Regulamento do ICMS de Minas Gerais de 2002, que prevê o seguinte:

“o contribuinte deverá optar pela utilização do crédito presumido, (...), sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos”

Ou seja, essa vedação de créditos de ICMS seria ao estabelecimento optante pelo crédito presumido do ICMS ou a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica?

Utilizemos, primeiramente, o silogismo de Aristóteles para alcançarmos a melhor conclusão.

Em tal incontestável técnica, precisamos definir como Premissa Maior, qual é o conceito de “contribuinte” para fins de ICMS.

A Constituição da República da 1988 determina, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, que cabe à LEI COMPLEMENTAR definir os contribuintes do ICMS.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, Lei Kandir ou Lei ICMS, em seu art. 4º define “contribuinte” para fins de ICMS, da seguinte forma:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa (...) que realize (...) operações de circulação de mercadoria”.

E em seu art. 11, § 3º, estabelece a “autonomia dos estabelecimentos” para fins de ICMS, da seguinte forma:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local (...) onde pessoas (...) exerçam suas atividades (...) observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular

(...)”

Infere-se, pois, que, para fins de apuração do ICMS, cada estabelecimento é um contribuinte autônomo.

É claro que, o crédito tributário pode ser cobrado de qualquer dos estabelecimentos da pessoa jurídica, por expressa definição do inciso IV do citado § 3º do citado art. 11 da Lei Kandir.

O que só confirma que cada estabelecimento é autônomo para fins de apuração do ICMS, ou seja, para fins de apuração do montante devido, mas que, havendo uma dívida de ICMS – crédito tributário – que se possa cobrar de qualquer de seus estabelecimentos.

Definição semelhante há na Lei Estadual de Minas Gerais nº 6.763/75, em seu art. 24, que assim determina:

"Art. 24 - Considera-se autônomo cada estabelecimento (...)”

Por fim, o Regulamento do ICMS de Minas Gerais possui também determinação de forma semelhante, em sua Parte Geral, art. 59, inciso I:

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

E esse é um ponto absolutamente incontroverso em qualquer análise a se efetuar, seja na legislação, seja na doutrina ou na jurisprudência, em qualquer lugar, não há dúvida: cada estabelecimento é autônomo para fins de apuração do ICMS, ou seja, para fazer seus débitos e créditos.

Cada estabelecimento é um contribuinte para fins de ICMS.

Sendo assim, somente por esta análise, já fica definida a questão, débitos e créditos de ICMS devem ser apurados de forma independente por estabelecimento, e as vedações de crédito devem seguir a mesma lógica, devem seguir a autonomia dos estabelecimentos.

Sendo assim, as vedações de crédito de ICMS para os “contribuintes” somente podem se referir aos estabelecimentos de forma autônoma.

Nesse sentido, cabe razão à Impugnante.

Mas sejamos ainda mais precisos, de fato, existem passagens na legislação que citam “estabelecimentos do mesmo contribuinte” e como o próprio Parecer da

Assessoria aponta: “é possível perceber que a palavra “contribuinte” também é utilizada pela legislação tributária como um termo mais amplo, com todos os seus estabelecimentos.

Mesmo tendo sido demonstrado que a construção da legislação – da Constituição do Regulamento – determina a autonomia dos estabelecimentos para fins de apuração do ICMS e que sabemos que não há qualquer controvérsia nisso, seja doutrinariamente ou jurisprudencialmente, vamos fazer um exercício de interpretação e considerar que o termo “contribuinte” pode ser considerado de uma forma mais ampla, tendo em vista haver citações legais de “estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Vejamos especificamente e exatamente o artigo que determina a vedação do crédito ora em questão.

Como o art. 75 da Parte Geral do Regulamento do ICMS de Minas Gerais de 2002 utiliza esse termo?

Verifica-se que quando o art. 75 se refere a “todos os estabelecimentos do contribuinte” ele o faz de forma expressa, vejamos:

- Inciso V, alínea “d” (serviço de transporte): *“o sistema será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte no território nacional, devendo a opção ser consignada no RUDFTO de cada estabelecimento”*;

- Inciso XVII, alínea “c” (transporte ferroviário): *“o sistema será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte no Estado”*;

- Inciso XXXI, alínea “c” (transporte rodoviário de passageiro): *“o sistema será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte no território nacional, devendo a opção ser consignada no RUDFTO de cada estabelecimento”*;

- Inciso XXXII, em que o tratamento, por determinação normativa, também é estruturado para incidir *“a todos os estabelecimentos do contribuinte no Estado”*, quando exercida a opção prevista para aquele regime.

Ou seja, o art. 75 ora em questão, quando se direciona a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, o faz de forma expressa, como citado, mas não utiliza essa redação para o crédito presumido em questão.

A redação do crédito analisado é a seguinte:

“Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

IV - ao estabelecimento que promover a saída

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

I - o contribuinte deverá optar pela utilização do crédito presumido (...), sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;”

Perceba-se que ainda que desconsiderarmos essa construção desde a Constituição até o Regulamento e analisarmos somente a legislação específica infra legal de Minas Gerais, ou seja, o art. 75 que estamos a discutir, ainda sim, não há como chegarmos a outra conclusão, senão pela mesma autonomia dos estabelecimentos.

Isso porque, quando o artigo se referiu a “todos os estabelecimentos do contribuinte” o fez de forma expressa e assim não o fez para o caso em julgamento

Não há para o nosso caso específico a redação “todos os estabelecimentos do contribuinte”, mas somente “o contribuinte”.

Logo, não há outra interpretação, senão a de que a vedação dos créditos é direcionada somente ao estabelecimento beneficiário do crédito presumido, havendo razão à Impugnante na questão de mérito.

O mesmo raciocínio pode ser utilizado para o Regime Especial.

O Regime cita especificamente em seu cabeçalho os estabelecimentos alcançados, sendo apenas os estabelecimentos com CNAE de abate de aves, ou seja, o Regime Especial não inclui a fábrica de rações e engorda.

Por sua vez, o seu art. 1º determina que:

“Art. 1º Ficam assegurados aos estabelecimentos identificados em epígrafe, doravante denominados INDÚSTRIA DE CARNE, crédito presumido (...)”

Há aqui, clara menção específica aos estabelecimentos abatedouros.

Por sua vez, a vedação do crédito se encontra no art. 2º do Regime Especial, que assim determina:

“Art. 2º Fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata este Regime”

Vamos novamente ao silogismo de Aristóteles.

Art. 1º determina que o crédito presumido fica assegurado somente para os estabelecimentos identificados em epígrafe (ou seja, os estabelecimentos abatedouros)

Art. 2º determina que fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata o Regime.

Se a vedação de crédito é específica sobre as operações beneficiadas pelo Regime e o regime somente beneficia os estabelecimentos abatedouros, não há lógica em se vedar créditos de estabelecimentos não contemplados pelo Regime Especial.

Analisemos em sequência, a Resolução SEF/MG nº 5.029/17.

A Manifestação Fiscal afirma que tal Resolução (folha 503) corrobora que deve ocorrer estorno de crédito mesmo que a apropriação do crédito presumido ocorra em estabelecimento diverso.

Transcreve o art. 1ª, § 4º da Resolução e destaca o seguinte trecho:

“O disposto nesta resolução aplica-se mesmo que (...) a apropriação do crédito presumido ocorra em estabelecimento diverso do das entradas dos insumos ou das mercadorias adquiridas ou recebidas para comercialização”

No entanto, a Manifestação não destacou uma passagem específica que põe fim a qualquer discussão, que eu passo a ler e destacar:

“O disposto nesta resolução aplica-se mesmo que, nos termos do regime especial, a apropriação do crédito presumido ocorra em estabelecimento diverso do das entradas dos insumos ou das mercadorias adquiridas ou recebidas para comercialização”

Ou seja, voltamos à mesma questão, se a aplicabilidade do mandamento está condicionada aos “termos do regime especial” e o Regime Especial somente se aplica aos estabelecimentos especificamente citados nele mesmo, então não há de se falar em estorno de crédito em outro estabelecimento que não esteja contemplado pelo Regime Especial.

Por fim, tanto o Relatório Complementar como a Manifestação Fiscal trazem um argumento hipotético da seguinte forma:

“se o trato e engorda do animal fosse realizado por um mesmo estabelecimento e todos os insumos necessários para essa atividade fossem adquiridos unicamente por ele, não haveria dúvida quanto à aplicação da vedação a esses créditos, bem como a necessidade do seu estorno, caso tivessem sido apropriados.”

Novamente, esse argumento não se sustenta.

Primeiramente, porque é uma situação hipotética que não está sob julgamento, não podendo servir como argumento.

Mas vamos admitir a análise dessa situação hipotética.

Ou seja, hipoteticamente, se tudo fosse feito em um estabelecimento somente, haveria a vedação ou o estorno do crédito.

Mas coloquemos, pois - se vamos admitir hipóteses aqui -, uma outra situação hipotética inversa.

Vamos, por hipótese, considerar que a situação seria de dois estabelecimentos, uma fábrica de ração e engorda sem regime especial e outro um abatedouro com regime especial, mas nesse caso, de duas pessoas jurídicas separadas e independentes.

Sendo assim, não há dúvida de que uma pessoa jurídica dona do abatedouro teria crédito presumido e Regime Especial e este estabelecimento teria vedação ou estorno de créditos.

Por outro lado, o outro estabelecimento, a fábrica de ração e engorda, de uma outra pessoa jurídica independente, estaria em débito e crédito, sem Regime Especial e com direito a diferimento na saída, nos termos do art. 108 do Anexo IX do RICMS/02.

Nesse caso hipotético, não há dúvida de que o estabelecimento de ração e engorda não teria que estornar crédito e o estabelecimento abatedouro teria que estornar o crédito.

Logo, criar situações hipotéticas direcionadas não soluciona a controvérsia, mas sim, a análise estrita da abrangência da autonomia dos estabelecimentos para fins de ICMS, dos fatos concretos e das assertivas da legislação em uma técnica hermenêutica apropriada.

Ressalte-se que a divisão da empresa em dois estabelecimentos não se tratou de decisão empresarial, mas sim de exigência da fiscalização sanitária, o que descarta a hipóteses de planejamento fiscal forçado ou simulado.

Além disso, o fato de um estabelecimento possuir crédito presumido e o outro não, ser benéfico ao contribuinte, é uma consequência direta da legislação, não podendo o julgador entender de outra forma, ainda que se entenda pautado na justiça fiscal, uma vez que carece de fundamentação legal e passa por cima dos princípios norteadores do tributo, como a citada autonomia dos estabelecimentos.

Por todo exposto, abro divergência perante a relatora e voto pela procedência da impugnação.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2026.

Frederico Augusto Lins Peixoto
Conselheiro