

Acórdão: 25.469/26/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004360918-85
Impugnação: 40.010159761-73
Impugnante: Avivar Alimentos S/A
IE: 646991109.01-80
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado aproveitamento indevido de crédito de ICMS vinculado a saídas beneficiadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 (operações internas) e no art. 9º do Regime Especial nº 45.00002241-54 (operações interestaduais), tendo em vista o descumprimento no disposto no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e no art. 10 do referido Regime Especial. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes 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 parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados a saídas beneficiadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 (operações internas) e no art. 9º do Regime Especial nº 45.00002241-54 (operações interestaduais), no período de julho a dezembro de 2020.

Trata-se de créditos referente às entradas de mercadorias e insumos/materiais/serviços utilizados na fabricação da ração que foi destinada à criação das aves que, após a engorda, foram remetidas ao estabelecimento industrial abatedor do próprio contribuinte Avivar Alimentos S/A, o qual, nas saídas dos produtos resultantes do abate, aplicou a carga tributária de 0,1%, em razão do referido crédito presumido, contrariando o disposto no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e no art. 10 do Regime Especial nº 45.00002241-54, regime do qual é beneficiário.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e 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. 359/397.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 479/481, promovendo as seguintes alterações:

- em face da constatação de valores reconhecidos como crédito presumido recebido em transferência de “produtor rural pessoa física” já estornados por meio das notas fiscais n° 927, 928 e 961, estes foram excluídos do cálculo;

- alteração do percentual das saídas beneficiadas e do total de créditos escriturados, conforme demonstrado nas seguintes planilhas anexas:

- Avivar Demonstrativo do Crédito Tributário Reformulado;
- Avivar Total de Créditos Escriturados Reformulado;
- Avivar Perc. Créd. Presumido Reformulado;
- Avivar Demonstrativo de Valores Excluídos.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 494/496 e reitera todos os termos da impugnação inicial.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 497/542 e requer a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 543/566, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina-se pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 477/481 dos autos.

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.

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de suposto erro na capitulação da infração.

Alega que o Fisco teria informado no relato da infração a ausência de recolhimento de ICMS ou de recolhimento a menor em virtude de aproveitamento indevido do crédito do imposto pela fábrica de ração, o que não teria ocorrido no caso em discussão.

Afirma que, para se caracterizar esse tipo de infração, o Fisco deve comprovar que o contribuinte não apenas escriturou indevidamente créditos de ICMS, como também se aproveitou desses créditos para reduzir o valor do imposto a recolher, sendo que, no caso da Avivar, a maioria significativa dos créditos exigidos pelo Fisco foram apenas escriturados pela empresa, que nunca chegou a aproveitá-los totalmente.

Sustenta que a Fiscalização exige o pagamento de ICMS correspondente ao valor do estorno dos créditos escriturados pela fábrica de ração da Avivar, e não dos créditos que foram efetivamente aproveitados pela empresa.

Aduz que não se trata, portanto, de uma infração de aproveitamento indevido de créditos, sendo esse erro por parte do Fisco na capitulação da infração suficiente para ensejar a nulidade do lançamento tributário, com fundamento no art. 142 do CTN e inciso IV do art. 89 do Decreto Estadual 44.747/ 08, que exige que o auto de infração contenha “*descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado*”.

Sustenta que, em casos como o presente, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais reconhece que a capitulação incorreta da infração gera um vício formal grave que acarreta a nulidade do lançamento, citando como exemplos os Acórdãos nºs 21.960/18/2ª e 23.046/18/1ª.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Dispõe o citado art. 142 do CTN:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desprende-se da leitura do artigo acima que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Conforme se verifica do Relatório do Auto de Infração e do Relatório Fiscal Complementar, encontra-se claramente descrito o fato que motivou a emissão do Auto de Infração, bem como as circunstâncias em que tal fato foi praticado, qual seja, o aproveitamento indevido de crédito de ICMS vinculado a saídas beneficiadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 (operações internas) e no art. 9º do Regime Especial (RE) nº 45.000002241-54 (operações interestaduais), bem como, “o inciso I do § 2º do Art. 75 veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte optante, assim como o Art. 10 do referido RE”.

Foram informados no campo “Base Legal/Infringências” do Auto de Infração os dispositivos legais que fundamentam a exigência fiscal. As penalidades aplicadas encontram-se devidamente capituladas.

Portanto, 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 RPTA, notadamente os incisos IV e V do art. 89 do mesmo diploma legal:

No tocante ao argumento de que deveria se proceder a recomposição da conta gráfica, exigindo-se o estorno do ICMS de cada período e reduzindo, para os períodos subsequentes, o montante do saldo credor de ICMS transportado na escrita fiscal, este se confunde com o próprio mérito e, assim, será analisado.

Ademais, como bem destacado pelo Fisco, a descrição da irregularidade está em perfeita consonância com o que prescrevem os arts. 89-A e 195 da Parte Geral do RICMS/02, haja vista que o não estorno dos créditos implica naturalmente como consequência o não recolhimento do ICMS.

Registre-se que no caso do Acórdão de nº 21.960/18/2ª, citado pela Defesa, a decisão nele proferida, em que considerou nulo o lançamento, tendo em vista a citação incorreta de dispositivos que embasam a penalidade exigida, conforme preceitua o art. 89 do RPTA, foi alterada pela Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Revisão, não se verificando nulidade do lançamento.

No tocante ao Acórdão nº 23.046/18/1ª, a declaração de nulidade do lançamento decorreu do fato de que a acusação fiscal não se encontra em consonância com o crédito tributário apurado. Isso porque, a Fiscalização acusa a ocorrência de saídas desacobertadas, ao mesmo tempo em que, quando da apuração do ICMS/ST e correspondente multa de revalidação, o faz considerando a existência de entradas desacobertadas.

Como se vê, há incoerência entre a acusação fiscal e a apuração do crédito tributário a ela correspondente, o que não é o caso do presente lançamento, conforme será demonstrado, quando se tratar do mérito, propriamente dito.

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

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de págs. 397, reformulados às págs. 496.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Verifica-se que os quesitos propostos pela Impugnante pretendem responder as seguintes questões: *i) O valor do principal de ICMS exigido pelo fisco mineiro na autuação corresponde ao valor do crédito do imposto efetivamente aproveitado pela empresa para fins de dedução de débitos no respectivo período de apuração? ii) Quais os valores dos débitos, por período de apuração, que foram de fato compensados com créditos que, na ótica fiscal, deveriam ter sido estornados?*

No caso em discussão, observa-se que foram elaboradas pelo Fisco planilhas demonstrativas dos cálculos, contendo o “Total dos Créditos Escriturados (registros C170, D190 e E111)”, “Créditos Relacionados às Saídas para Abatedouro” e “Percentual de Saídas Beneficiadas com o Crédito Presumido”, bem como a relação das Notas Fiscais de Saídas e de Devoluções, ocorridas no período autuado.

Por outro lado, a Impugnante apresentou, em sede de defesa, os anexos Doc. nº 05 e Doc. nº 06, contendo as apurações que entende corretas.

Como se vê, os documentos e argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

CTN

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados a saídas beneficiadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 (operações internas) e no art. 9º do Regime Especial

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nº 45.000002241-54 (operações interestaduais), no período de julho a dezembro de 2020.

Tais créditos se referem às entradas de mercadorias e insumos/materiais/serviços utilizados na fabricação da ração que foi destinada à criação das aves que, após a engorda, foram remetidas ao estabelecimento industrial abatedor do próprio contribuinte Avivar Alimentos S/A, o qual, nas saídas dos produtos resultantes do abate, aplicou a carga tributária de 0,1%, em razão do referido crédito presumido, contrariando o disposto no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e no art. 10 do Regime Especial nº 45.000002241-54, regime do qual é beneficiário.

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

Conforme relatado pelo Fisco, a Autuada apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS vinculado a saídas beneficiadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 (operações internas) e no art. 9º do Regime Especial (RE) nº 45.000002241-54 (operações interestaduais), uma vez que o inciso I do § 2º do art. 75 veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte optante, assim como o art. 10 do referido RE.

O Sujeito Passivo, estabelecimento fabricante de ração do contribuinte AVIVAR ALIMENTOS S/A, apropriou-se indevidamente dos créditos de ICMS relativos às entradas de insumos da ração por ele produzida e utilizada na engorda/criação das aves cujo produto do abate foi tributado pela sistemática do crédito presumido.

Por oportuno, transcreve-se excertos do Relatório Fiscal Complementar, fundamentando o entendimento fiscal:

Em consequência, são ilegítimos os créditos, acumulados pelo estabelecimento do Sujeito Passivo, que guardam relação com as saídas alcançadas pelo indigitado crédito presumido, eis que a opção por essa forma de tributação deve abranger o contribuinte como um todo e não cada estabelecimento de forma isolada.

Esse entendimento é corroborado no âmbito da própria Secretaria de Fazenda de Minas Gerais e já foi externado na Consulta de Contribuinte nº 170/2019 (íntegra desta consulta nos anexos do AI). E ainda, a vedação aos demais créditos é condição imposta ao contribuinte para essa opção.

No RICMS/02, o benefício está regulamentado no Art. 75, IV da parte geral, devendo-se enfatizar que no inciso I do seu § 2º consta expressamente que a opção é feita pelo contribuinte, como também consta que a este é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos. Decorre, pois, da própria letra do RICMS/02 que a opção é atribuída ao contribuinte, não a estabelecimento, e, da mesma forma, a vedação a

qualquer outro crédito atinge todos os estabelecimentos do contribuinte que fez a opção.

(Destacou-se)

Transcreve-se, por oportuno, os citados dispositivos legais:

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;

(...)

§ 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;

(...)

REGIME ESPECIAL nº 45.000002241-54

Art. 9º. Fica assegurado aos estabelecimentos identificados em epígrafe, 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;

II - produto industrializado comestível, destinado à alimentação humana, classificado na NCM/SH sob os códigos 1601.00.00 e 16.02, cuja matéria-prima seja resultante do abate, da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desossa ou do processamento dos animais referidos no inciso I.

(...)

Art. 10. Fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata esse Capítulo, inclusive aqueles já escriturados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela AVIVAR, devendo os mesmos serem estornados.

(...)Grifou-se.

Como se vê, o inciso I do § 2º do art. 75 veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte optante pelo crédito presumido previsto no inciso IV do mesmo artigo, assim como o art. 10 do referido RE.

Insta destacar que a Superintendência de Tributação da SEF/MG já se manifestou em situação semelhante à dos presentes autos. Confira-se

CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº170/19

PTA nº: 45.000018702-89

ORIGEM: Ibirité - MG

(...)

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 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;

(...)

§ 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 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.

Registre-se que foi considerado, na apuração do crédito tributário o percentual de saídas beneficiadas pelo regime de crédito presumido informados pela Impugnante, em sede de Impugnação, tendo sido promovida a alteração do crédito tributário.

Inicialmente, a Impugnante descreve o “sistema de produção integrada previsto na Lei nº 13.288/16”, do qual a empresa faz parte (abatedouro e fábrica de ração), afirmando que o estabelecimento abatedor da Avivar optou pelo crédito presumido nas saídas internas e celebrou o Regime Especial nº 45.000002241-54 para usufruir do benefício nas saídas interestaduais. E que dentro do regime, seu estabelecimento abatedor é o único responsável por realizar as operações de saída beneficiadas pelo crédito presumido e é também o único que celebrou e que se beneficia do regime especial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, de acordo com o Fisco, a empresa deveria ter estornado os créditos normais de todos os seus estabelecimentos, e não somente aqueles que foram apurados pelo estabelecimento abatedor, fundamentando o seu entendimento no art. 1º, § 4º, da Resolução nº 5.029/17, o que entende como equivocado.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Como bem pontuado pelo Fisco, o fato de o trato e a engorda do animal ser realizado mediante a segregação em estabelecimentos distintos não pode alterar os efeitos atribuídos pela legislação tributária ao contribuinte que opta pelo crédito presumido ora em discussão, conforme preceitua o art. 109 do CTN, *in verbis*:

CTN

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Isso porque se o trato e a 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.

Exatamente para evitar que a organização interna do sujeito passivo interfira nos efeitos tributários, há a vedação do aproveitamento de quaisquer outros créditos **ao contribuinte** (inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e art. 10 do Regime Especial 45.000002241-54) e não somente ao estabelecimento que dá saída aos produtos resultantes do abate dos animais.

Tampouco se pode acatar a alegação de que apenas o estabelecimento abatedor optou pelo crédito presumido, já que a opção pelo crédito refere-se ao contribuinte, conforme inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02, acima transcrito. E por ser opção ao contribuinte, abrange todos os seus estabelecimentos.

O Impugnante argui também, em sede de defesa, a necessidade de se observar o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Aduz que o Fisco ignora que o art. 32-C da Lei nº 6.363/75 autoriza o Poder Executivo a conceder o crédito presumido de ICMS apenas ao **estabelecimento**. Nesse sentido, entende que a lei é clara, portanto: o regime de crédito presumido de ICMS, observados o prazo, a forma e as condições previstos em regulamento, pode ser concedido pelo Poder Executivo ao **estabelecimento abatedor**. Desse modo, qualquer restrição imposta pelo RICMS/02, com fundamento no art. 32-C da Lei estadual nº 6.763/75, só poderia alcançar o abatedouro das aves.

Assevera que esse entendimento estaria alinhado, inclusive, ao princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais.

Aduz que a definição dada pela SEF/MG ao conceito de **contribuinte** deve ser feita à luz do princípio da autonomia dos estabelecimentos empresariais.

Sustenta que “a autonomia dos estabelecimentos é especialmente relevante para fins de apuração do ICMS, em razão de sua não cumulatividade. É essa autonomia que permite a apuração e o confronto individualizado de débitos e créditos e garante a não cumulatividade e a neutralidade dos impostos associados a atos ou fatos de consumo e produção. Afinal, permite que cada estabelecimento compense o imposto pago em operações anteriores com os débitos apurados nas operações posteriores relacionadas à atividade econômica exercida no estabelecimento”.

Destaca que a autonomia dos estabelecimentos é prevista nos arts. 127, inciso II, do CTN e, especificamente para o ICMS, no art. 11, § 3º, inciso II, da LC nº 87/96. No âmbito do Estado de Minas Gerais, ela tem fundamento no art. 29 da Lei estadual nº 6.763/75.

Diz que, quando o RICMS/02 se refere a contribuinte, disso não decorre que ele esteja se referindo a todos os estabelecimentos do mesmo contribuinte. Afinal, a opção pelo regime de crédito presumido não é exercida pelo estabelecimento, eis que ele não tem personalidade jurídica, mas apenas autonomia para fins fiscais. Desse modo, entende que a leitura correta da norma é que a opção pelo regime de crédito presumido é exercida **pelo** contribuinte **para** cada estabelecimento. Se o benefício se aplica apenas para o estabelecimento que promove o abate e processamento de aves, a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos deve ser observada pelo contribuinte apenas para aquele estabelecimento.

Sustenta que não prospera o argumento da SEF/MG de que a autonomia entre estabelecimentos diz respeito apenas a obrigações acessórias e não à definição de condições pelo ente tributante para a aplicação de determinados benefícios, cuja concessão seria, a seu ver, discricionária.

Defende que a interpretação sistemática da Lei estadual nº 6.763/75 e do RICMS/02, na verdade, aponta para uma conclusão contrária: a regra é que cada estabelecimento seja tratado autonomamente para fins fiscais.

Aduz que, quando a legislação tributária pretendeu afastar a aplicação dessa regra, ela o fez expressamente. É o que se observa dos incisos V, XVII, XXXI e XXXII e § 16, V, “b”, 2, todos do art. 75 do RICMS/02.

No entanto, mais uma vez não lhe cabe razão.

Ao contrário do entendimento da Defesa, observa-se que o art. 32-C da Lei nº 6.763/75, apesar de mencionar “estabelecimento”, dá autorização ao Poder Executivo para a concessão do crédito presumido e prescreve que o prazo, a forma e as condições serão as previstas em **regulamento**. Confira-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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

Assim sendo, o inciso IV art. 75 do RICMS/02, diante da autorização dada pelo art. 32-C da Lei nº 6.763/75, concedeu o crédito presumido ao “*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 percentuais previstos nas suas alíneas a, b e c.

Ao contrário do que alega a Impugnante, a autonomia dos estabelecimentos justifica a escrituração em separado por cada um deles, para efeito de realização do princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, inciso II, § 2º, inciso I da CF/88) em que os débitos e créditos do imposto devem ser considerados em cada estabelecimento.

Vale dizer, a autonomia dos estabelecimentos vincula-se ao cumprimento das obrigações tributárias, devendo cada estabelecimento, como regra geral, apresentar escrituração e apuração distinta de suas operações. No entanto, a referida regra não restringe a definição de condições pelo ente tributante para a aplicação de determinado benefício fiscal, cuja concessão possui natureza discricionária.

Assim, a vedação à apropriação de quaisquer créditos vinculados a saídas beneficiadas com crédito presumido, tomando-se todos os estabelecimentos do mesmo contribuinte, é mera condição para a aplicação do benefício fiscal, cuja fruição é uma opção dada ao contribuinte.

Destaca o Fisco que há equívoco por parte da Impugnante quanto à interpretação de que a opção pelo regime de crédito presumido é exercida **pelo** contribuinte **para** cada estabelecimento e, desse modo, a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos deve ser observada pelo contribuinte apenas para o estabelecimento que promove o abate e processamento de aves.

Observa o Fisco, em sede Manifestação Fiscal, que “contribuinte é um termo mais amplo que engloba um ou mais estabelecimentos”, conforme se verifica em outros dispositivos do RICMS/02:

Essa interpretação da Impugnante, todavia, não encontra guarida na legislação e vai em sentido contrário ao que reza o RICMS/02. No texto do art. 75 do RICMS/02 consta claramente que a opção pelo crédito presumido deve ser feita pelo contribuinte, assim como consta também a vedação dos créditos ao contribuinte. Assume-se que não existe nenhuma orientação ou Consulta de Contribuinte em sentido

diverso ao de que o termo “contribuinte” nesse dispositivo abrange todos os estabelecimentos.

A Impugnante afirma que não é possível concluir que, em virtude da mera referência ao termo contribuinte, pretendeu o RICMS/MG se referir a todos os estabelecimentos do contribuinte.

Contudo, não se trata de mera referência ao termo contribuinte no RICMS. Conforme já consignado no relatório fiscal contábil do AI, cabe aqui reprimir 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). Nenhum conteúdo da norma legal pode ser esquecido, ignorado ou tido como sem efeito, sem importância ou supérfluo. Por exemplo, o Art. 24 da Lei 6.763/75 dispõe:

“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”.

Também como outro exemplo, o art. 97 da parte geral do RICMS/02, que trata do cadastro de contribuintes do imposto, no § 2º assim dispõe:

“Ao contribuinte que possuir vários estabelecimentos no Estado, nos casos previstos neste Regulamento e em atendimento a pedido, poderá ser concedida inscrição única.”

É possível, pois, perceber que o contribuinte é um termo mais amplo que engloba um ou mais estabelecimentos. Assim, quando o legislador distinguiu o “estabelecimento que dá saída” (inciso IV, art. 75, RICMS/02) do “contribuinte que deverá optar” (I do § 2º art. 75, RICMS/02), não estava considerando que os termos eram sinônimos e sim que para aproveitar o benefício fiscal, o estorno de quaisquer outros créditos deveria abranger a totalidade dos estabelecimentos daquele mesmo contribuinte.

Tampouco prospera o argumento da Impugnante no sentido de que todas as vezes em que o RICMS/02 estendeu a vedação ao aproveitamento de crédito a todos os estabelecimentos do contribuinte no Estado, ele o fez expressamente. Tal fato, não implica dizer que a não menção a todos os estabelecimentos, de forma taxativa, no inciso IV do art. 75 do RICMS/02, permite a interpretação de que o tratamento tributário seja concedido individualmente, por estabelecimento. O art. 75 do RICMS/02 elenca várias hipóteses de aplicação de crédito presumido e cada qual possui suas características e condições.

Noutra toada, a Impugnante sustenta que “a SEF/MG argumenta que a única interpretação possível é a de que, por contribuinte, devem-se entender todos os estabelecimentos do contribuinte. Do contrário, permitir-se-ia que, por mera interposição de estabelecimentos, o contribuinte burlasse a legislação tributária para aproveitar o benefício fiscal em montante superior ao devido”.

Diz que tal argumentação estaria fundada em uma analogia, que não pode ser empregada com o fim de exigir tributo não previsto em lei, bem como desconsidera que, neste caso, a separação não é artificial. Afinal, existe um dever regulatório de separação entre a fábrica de ração e o abatedouro, por razões sanitárias.

Sustenta que a ideia central do Fisco é conferir à situação em que há segregação de estabelecimentos o mesmo tratamento tributário da situação em que um único estabelecimento adquire os insumos para trato, engorda, abate e venda de animais.

Defende a Autuada que essa equiparação estaria fundada em analogia, e contraria expressamente o art. 108, § 1º, do CTN, o qual estabelece que o emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Sustenta que, ao contrário do que ocorre nos casos de fraude à legislação, a segregação feita pela Avivar não é artificial, mas legítima, pois decorre das normas sanitárias, tais como a IN Mapa nº 56/07, que estabelece os procedimentos para registro, fiscalização e controle de estabelecimentos avícolas de reprodução e ainda, por se tratar de um setor alimentício, a observância das medidas sanitárias é tão relevante que a própria norma que disciplina os contratos de integração traz destaque a elas, conforme se verifica do disposto no art. 2º, inciso IV, da Lei Federal nº 13.288/16.

Entretanto, não se verifica, no caso em questão, o uso de analogia.

O fundamento do Fisco para estorno dos créditos encontra-se previsto no § 2º do art. 75 do RICMS/02, segundo o qual a opção pelo crédito presumido envolve todos os estabelecimentos do mesmo contribuinte, redação esta original do RICMS/02 e foi ainda mais aclarada com a publicação da Consulta de Contribuinte nº 170/19.

Importante frisar que a concessão de regime de recolhimento diverso do “débito e crédito”, autorizando a adoção de crédito presumido, é mera discricionariedade do Estado e, caso o contribuinte tenha feito a opção, deve observar as condições previstas na legislação.

No tocante à alegação de que a segregação de atividades feita pela Autuada decorreria das normas sanitárias, esta não tem o condão de afastar a aplicação do disposto no § 2º do art. 75 do RICMS/02:

Conforme já foi dito anteriormente, mesmo que seja necessária e legítima a segregação das atividades em estabelecimentos distintos, como alega a Impugnante, tal fato não é o bastante para afastar a vedação dos créditos em comento, em razão do que preceitua a legislação.

Oportuno destacar que o Fisco não está a questionar a legitimidade dessa segregação, mas a correta interpretação da legislação no tocante à vedação dos créditos que guardam relação com o crédito presumido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, ainda, a Impugnante que seria inaplicável ao caso a Resolução nº 5.029/17 porque:

- primeiro: contraria a Lei nº 6.763/75, a qual autoriza o Poder Executivo a regulamentar os prazos, as formas e as condições para a concessão do crédito presumido ao estabelecimento abatedor, bem como não poderia a Resolução contrariar também a exigência da legislação tributária de que os estabelecimentos sejam tratados de modo autônomo para fins fiscais;

- segundo: o 4º do art. 1º da referida resolução não se aplica indistintamente a operações internas e interestaduais, mas somente às operações interestaduais e desde que os estabelecimentos sejam alcançados pelo tratamento tributário; e

- terceiro: o art. 10 do Regime Especial nº 45.000002241-54 é expresso ao condicionar a vedação ao aproveitamento de créditos à “Avivar Indústria”, e não a todos os estabelecimentos do contribuinte.

Aduz que a norma prevê que o estorno dos créditos normais será exigido da “Avivar Indústria”, caso ela pratique operações beneficiadas com os créditos presumidos do ICMS. Ao prever isso, o dispositivo autodelimita sua própria aplicação, tornando explícito que o estorno será exigido somente de um sujeito passivo específico: o estabelecimento **industrial** que celebrou o regime especial. Caso a intenção fosse estender a aplicação do regime especial a todos os estabelecimentos do contribuinte, o dispositivo teria feito referência à “Avivar Alimentos”, denominação empresarial que abrange a totalidade de seus estabelecimentos.

Sustenta que a delimitação da obrigação de estorno foi uma decisão consciente da Fazenda, que, ao eleger o termo “Avivar Indústria” no regime especial, optou deliberadamente por exigir o estorno apenas do estabelecimento industrial signatário do regime, ou seja, aquele responsável pelo abate das aves, operação da qual resulta a carne.

Alega que, durante as tratativas entre o setor avícola e a SUTRI – Superintendência de Tributação, nunca houve qualquer exigência relativa ao estorno dos créditos normais de ICMS apurados por fábricas de ração e vinculados a operações interestaduais com os produtos beneficiados pelo crédito presumido. Nesse sentido, a exigência da Delegacia Fiscal de Divinópolis estaria contrariando as orientações da SUTRI, o que viola os deveres de coerência e boa-fé que devem nortear as relações entre o Fisco e os contribuintes.

- quarto: ainda que se entenda pela aplicação do art. 1º, § 4º, da Resolução nº 5.029/17 a todos os estabelecimentos do contribuinte, nas operações interestaduais essa exigência é inaplicável no período autuado.

Sustenta que a Resolução – e a exigência que é feita com base nela – carece de qualquer fundamento em lei ou decreto, de 30 de junho de 2017 até o fim da vigência do RICMS/02, o que abrange o período autuado.

Aduz que o Capítulo I do Anexo XVI do RICMS/02, com fundamento no art. 225 da lei mineira, *regulamentou* o tratamento tributário do crédito presumido nas operações interestaduais, com fundamento nos arts. 32-C e 225 da Lei estadual nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75. E que tal norma teve vigência somente até 30 de junho de 2017, quando foi revogada pelo Decreto nº 47.209.

Sustenta que a partir dessa data já não havia mais autorização em regulamento para qualquer vedação ao aproveitamento de outros créditos de ICMS em relação às saídas interestaduais. A vedação só foi introduzida novamente um mês após a publicação do Decreto nº 47.209/17 por meio da Resolução nº 5.029/17, publicada em 03 de agosto daquele ano.

Entende que, desse modo, o fundamento para a exigência de estorno não pode ser a Resolução nº 5.029/17 nem a interpretação que, com base nela, é dada ao art. 10 do Regime Especial nº 45.000002241-54.

Todavia, tais alegações não merecem prosperar.

Insta de pronto esclarecer que é equivocado o argumento de o Fisco fundamentou a autuação na Resolução SEF nº 5.029/17.

A Resolução nº 5.029/17, que disciplina a forma como deve ocorrer o estorno do crédito de ICMS vinculado ao estoque de mercadorias beneficiadas pelo crédito presumido, foi citada pelo Fisco no Relatório Fiscal Contábil do AI a fim de demonstrar que tal norma traz expressa, em seu bojo, que os procedimentos de estorno dos créditos devem ser feitos por todos os estabelecimentos alcançados pelo tratamento tributário do crédito presumido, mesmo que a apropriação do crédito presumido ocorra em estabelecimento diverso daquele em que ocorreram as entradas dos insumos ou das mercadorias adquiridas ou recebidas para comercialização. Confira-se:

Resolução nº 5.029/17

Art. 1º - Esta resolução disciplina os procedimentos para o estorno do crédito de ICMS vinculado ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos utilizados na fabricação de mercadorias cujas operações de saída serão passíveis de aplicação de crédito presumido que resulte em carga efetiva ou recolhimento efetivo, em substituição aos créditos pelas entradas de mercadorias, bens e insumos, e pela utilização de serviços, em decorrência de exigência prevista na legislação tributária ou em regime especial.

§ 1º - O disposto nesta resolução aplica-se às hipóteses de crédito presumido previstas:

I - no art. 75 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002;

II - em regime especial de tributação previsto nos Anexos IX e XVI do RICMS;

(...)

§ 4º - 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, hipótese em que apuração do imposto a estornar compreenderá todos os estabelecimentos alcançados pelo tratamento tributário. (Grifou-se).

O Fisco, com muita propriedade refuta as razões acima elencadas, pelas quais a Impugnante entende não ser aplicável tal Resolução:

4.2.1. Primeira razão

(...) Como dito anteriormente (...) o art. 32-C da Lei 6763/75, apesar de mencionar “estabelecimento”, dá autorização ao Poder Executivo para a concessão do crédito presumido e prescreve que o prazo, a forma e as condições serão previstas em regulamento.

4.2.2. Segunda razão

(...)

Razão não lhe assiste também nesse tópico, pois o embasamento para a autuação foi o inciso I do § 2º do Art. 75 (operações internas) e o Art. 10º do Regime Especial (RE) nº 45.000002241-54 (operações interestaduais).

4.2.3. Terceira razão

(...)

Contudo, o que se observa é que a denominação “Avivar Indústria” no texto do Regime Especial se presta a facilitar a alusão aos estabelecimentos identificados na epígrafe do documento, nas regras do regime. Desse modo, tal denominação não tem o propósito de limitar o estorno ao(s) estabelecimento(s) abatedor(es), o que não tem razão de ser, pois representaria um benefício adicional com contornos de subvenção.

Além disso, não se pode olvidar que o Regime Especial em comento se baseia no inciso IV do Art. 75 do RICMS/02 e, como decorrência, a vedação ao aproveitamento dos créditos ao contribuinte contida no inciso 1 do parágrafo 2º do Art. 75 se aplica também às operações alcançadas pelo aludido Regime Especial.

Há que se considerar também que, de acordo com o inciso I do Art. 57 do RPTA, o regime especial concedido não desobriga o beneficiário do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária e não expressamente excepcionadas. Logo, ele tem que cumprir as condições previstas no regulamento, mesmo que as operações interestaduais tenham sido previstas apenas no regime especial.

(...)

4.2.4. Quarta razão

Alega a Impugnante que, nas operações interestaduais a exigência do estorno com base na indigitada Resolução é inaplicável no período autuado.

(...)

Embora seja um ato normativo que disciplina o estorno de crédito relativo ao **estoque** e, por esse motivo, não tenha sido considerado na base legal da autuação, vale aqui informar que a referida Resolução, apesar de não se aplicar a regime especial previsto no Capítulo I do Anexo XVI do RICMS/02, já que este foi revogado, aplica-se às hipóteses de crédito presumido previstas no art. 75 do RICMS/2002; em regime especial de tributação previsto nos Anexos IX e XVI do RICMS; e nos demais regimes especiais de tributação concedidos pela Secretaria de Estado de Fazenda.

Tal Resolução foi publicada tendo em vista o disposto no § 2º do art. 62 e no caput do art. 223, ambos do RICMS/02, *verbis*:

RICMS:

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

(...)

§ 2º A Secretaria de Estado da Fazenda, mediante resolução, disciplinará a apropriação do crédito do imposto relativamente às operações e prestações objeto do incentivo ou do benefício fiscal de que trata o parágrafo anterior.

Art. 223. A Secretaria de Estado da Fazenda fica autorizada a disciplinar qualquer matéria de que trata o presente Regulamento e providenciará para que sejam adotadas as medidas necessárias à proteção da economia do Estado, quando outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou em convênio celebrado nos termos da legislação específica.

(...)

Como se pode ver, o disposto no § 4º do artigo 1º dessa Resolução coaduna com o entendimento em relação ao

inciso IV do art. 75 do RICMS/02 de que o termo contribuinte abrange todos os estabelecimentos.

(Destacou-se).

Tampouco merecem prosperar as alegações quanto à suposta ofensa aos princípios da não cumulatividade, da neutralidade, da livre concorrência, da igualdade, da não discriminação e da segurança jurídica, aventadas pela Defesa.

Equivocado o entendimento da Impugnante quando afirma que a exigência da SEF/MG beneficia os agentes do ciclo produtivo em que uma pessoa jurídica – e não um mero estabelecimento – opere a fábrica de ração e uma pessoa jurídica **diversa** opere o abatedouro.

No caso citado pela Impugnante, a empresa fabricante da ração por não possuir regime especial, fará sua operação como “*débito e crédito*” e não gozará dos benefícios de redução de carga tributária na saída decorrentes do crédito presumido. Enquanto o contribuinte que optar pelo crédito presumido (no exemplo, o abatedouro), não poderá se apropriar de quaisquer outros créditos. Portanto, não há que se falar em ofensa aos princípios da não cumulatividade, da neutralidade, da livre concorrência e da igualdade, como alegado pela Defesa.

O que se observa é que a pretensão de manter os créditos do estabelecimento fabricante de ração do grupo prejudica a livre concorrência, porque a Impugnante, com benefícios estendidos, pode praticar preços inferiores ao do mercado em geral e isso acaba por lhe propiciar condições mais vantajosas entre os agentes econômicos do setor.

Também não prosperaram os argumentos da Impugnante dizendo que a SEF/MG, ao exigir o estorno do crédito, no caso em discussão torna mais onerosa a aquisição dos insumos de fora do Estado, quando comparada à aquisição de dentro do Estado, entendendo que o Estado estaria praticando discriminação e contrariando os arts. 152 da CF e 11 do CTN.

Como bem destacado pelo Fisco, o Estado não está estabelecendo regras que imponham aquisição somente em operação interna. Cabe à Autuada analisar, em termos negociais, o que melhor lhe convém, se adquirir de fornecedores mineiros cujos produtos são beneficiados dentro do território mineiro, ou de fornecedores de fora do Estado, mas com o devido estorno dos créditos.

Não procede também a alegação de que haveria orientação anterior da administração tributária mineira em sentido diverso do entendimento ora esposado pelo Fisco, quanto à vedação aos créditos de ICMS, como disposto no § 2º do art. 75 do RICMS/02. Como já dito anteriormente, tal disposição legal consta desde a redação original do RICMS/02, não havendo que se falar que teria havido violação ao princípio da segurança jurídica, em especial, da proteção à confiança.

Nesse sentido, como já dito, se manifestou a Sutri, mediante a Consulta de Contribuintes nº 170/19. A consulta mencionada evidencia que o entendimento do Fisco Mineiro não sofreu qualquer modificação recente.

Assim, não há que se falar em mudança de orientação por parte da SEF, tomando-se como referência as transferências de crédito autorizadas, já que o visto no documento autorizativo não tem efeito homologatório. Ou seja, não faz sentido a afirmação da Impugnante de que houve mudança na legislação, caracterizada pela prática reiterada da SEF/MG de autorizar as transferências de crédito, e, de que, em consequência disso, estaria sendo violado o art. 144, parágrafo único do CTN.

Noutra senda, a Impugnante alega que a interpretação fiscal de que todos os estabelecimentos da pessoa jurídica devem estornar os créditos de ICMS relacionados, ainda que indiretamente, às saídas beneficiadas pelo crédito presumido seria equivocada, visto que apenas os créditos de ICMS com **emprego direto** nas saídas beneficiadas devem ser alvo do estorno se prevalecer o entendimento fazendário.

No seu entendimento, com fundamento na Resolução SEF/MG nº 5.029/17 e art. 66, inciso I do RICMS/02, os créditos que deveriam ser estornados, caso prevaleça o entendimento fiscal, seriam somente os relativos aos insumos, estoques de mercadorias e produtos em elaboração, não estando alcançados os créditos relativos a bens do ativo imobilizado, energia elétrica, serviços de transporte ou demais insumos indiretos.

Nesse sentido, alega inexistir fundamento legal ou infralegal que permita ao Fisco exigir o estorno de créditos que não se enquadram como insumos, não integram estoques de mercadorias e não configuram produtos em elaboração.

Entretanto, mais uma vez não lhe cabe razão.

Como já amplamente exposto, o fundamento para o estorno levado a efeito pelo Fisco foi o inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e o art. 10 do Regime Especial 45.000002241-54, os quais estabelecem a vedação ao aproveitamento de **quaisquer outros créditos** relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido. Portanto, todos os créditos de ICMS relativos à cadeia de produção da carne, desde a etapa inicial dessa cadeia, com a produção da ração dos animais, até a fase final do abate, ou seja, todos os créditos que se relacionem com as saídas beneficiadas pelo crédito presumido devem ser objeto de estorno.

Por fim, não se pode acatar o pleito da Impugnante para que seja realizada a recomposição da conta gráfica, de modo que o valor exigido seja cálculo considerando os créditos efetivamente apropriados pela Impugnante e não os valores escriturados pela fábrica de ração, conforme demonstrado no doc. nº 05, anexo a Impugnação.

Como já exposto anteriormente, o procedimento adotado pelo Fisco encontra-se de acordo com o disposto no art. 195 da Parte Geral do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de

1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

(Grifou-se).

A Fiscalização agiu corretamente estornando os créditos de ICMS ilegítimos, mediante exigência integral no Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, conforme determina o art. 195 do RICMS/02.

Destaca-se que eventual compensação dos valores estornados com créditos da escrita fiscal poderá ser realizada no momento do pagamento da autuação, de acordo com as regras dos §§ 1º, 2º, 3º e 4º do referido art. 195 do RICMS/02.

Pelo exposto, corretamente, o Fisco exigiu o ICMS aproveitado indevidamente e a respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Foi exigida também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário reformulado.

A Impugnante alega que não se poderia cominar duas multas (de revalidação e isolada) sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

(...)

A Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito. Veja-se:

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;

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

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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, 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 Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Cumprе mencionar, por fim, que a matéria ora discutida já esteve em análise do CC/MG em decisão recente consubstanciada no Acórdão nº 25.151/25/1ª, sendo mantidas as exigências fiscais, por maioria de votos. Veja-se:

ACÓRDÃO: 25.151/25/1ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS, EM DESACORDO COM O INCISO IV DO ART. 75 DO RICMS/02, TENDO EM VISTA O NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO § 2º, INCISO I DO CITADO ARTIGO DO MESMO DISPOSITIVO REGULAMENTAR. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

RELATÓRIO

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, NO PERÍODO DE 01/09/22 A 31/12/22, EM DECORRÊNCIA DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, VINCULADOS A SAÍDAS BENEFICIADAS PELO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO INCISO IV DO ART. 75 DO RICMS/02.

TRATA-SE DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS INSUMOS DE RAÇÃO PRODUZIDOS E UTILIZADOS NA ENGORDA/CRIAÇÃO DAS AVES, CUJO PRODUTO DO ABATE FOI TRIBUTADO PELA SISTEMÁTICA DO CRÉDITO PRESUMIDO. O ART. 75, § 2º, INCISO I DO RICMS/02, VEDA EXPRESSAMENTE APROVEITAMENTO DE QUAISQUER OUTROS CRÉDITOS PELO CONTRIBUINTE OPTANTE.

EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. RESSALTA-SE QUE O VALOR DA MULTA ISOLADA SE APRESENTA DENTRO DO LIMITE ESTABELECIDO NO § 2º, INCISO I, DO CITADO ART. 55 DA MESMA LEI.

(...)

DECISÃO

(...)

SALIENTE-SE, MAIS UMA VEZ, QUE, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, QUEM OPTA PELA SISTEMÁTICA EM QUESTÃO NÃO

É O ESTABELECIMENTO, MAS, SIM, O CONTRIBUINTE (“O CONTRIBUINTE DEVERÁ OPTAR ...”) E O CRÉDITO PRESUMIDO FICA ASSEGURADO AO ESTABELECIMENTO QUE PROMOVER AS SAÍDAS DO PRODUTO ENVOLVIDO, PELO SIMPLES FATO DE QUE, OPERACIONALMENTE, CABERÁ A ELE, ESTABELECIMENTO, ESCRITURÁ-LO.

O QUE SE DEPREENDE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, É QUE O FOCO DO BENEFÍCIO É DETERMINADOS TIPOS DE OPERAÇÕES DE SAÍDA E OS CRÉDITOS (ESCRITURADOS EM ETAPAS ANTERIORES), TODOS E QUAISQUER, RELACIONADOS AO PRODUTO OBJETO DAS MENCIONADAS OPERAÇÕES. CLARO TAMBÉM, POIS, QUE O TRATAMENTO É JUSTAMENTE SUBSTITUIR UMA COISA POR OUTRA: OS CRÉDITOS ESCRITURADOS RELATIVOS A ETAPAS ANTERIORES DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (CONSOANTE O IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS/INSUMOS), POR UM CRÉDITO PRESUMIDO COM BASE NOS VALORES DAS SAÍDAS DO PRODUTO FINAL, PARA, A PARTIR DISSO, O COTEJO DÉBITO X CRÉDITO, RELATIVO À APURAÇÃO DO IMPOSTO A RECOLHER.

A TÉCNICA TRIBUTÁRIA EM QUESTÃO É, POR NATUREZA, E PRECIPUAMENTE, FAVORECEDORA DE SIMPLIFICAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL E DE ARREFECIMENTO DE CARGA TRIBUTÁRIA A SER SUPORTADA PELOS CONTRIBUINTES. SENTIDO ALGUM TEM A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE O ENTENDIMENTO DO FISCO VIOLA OS PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE, NEUTRALIDADE, IGUALDADE, RAZOABILIDADE, NÃO DISCRIMINAÇÃO EM VIRTUDE DA PROCEDÊNCIA OU DESTINO, SEGURANÇA JURÍDICA, MORALIDADE E LEGALIDADE.

IMPORTANTE DESTACAR QUE TODA CONSTRUÇÃO/NORMATIZAÇÃO DE TRATAMENTOS TRIBUTÁRIOS QUE FOGEM À REGRA GERAL É DECIDIDA COM BASE EM CRITERIOSOS ESTUDOS TÉCNICOS, AFEITOS A RAZOABILIDADE E VIABILIDADE, DENTRE OUTROS ASPECTOS ENVOLVIDOS E, INCLUSIVE, TENDO EM VISTA A LEI COMPLEMENTAR (LC) Nº 101/00 – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL A QUE O ESTADO SE SUBMETE.

Assim, observa-se que a infração restou devidamente comprovada, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidas as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Relatora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que o consideravam nulo. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 477/481, nos termos do parecer da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assessoria do CCMG. Vencidas, em parte, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Relatora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Mendes Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Torres Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2026.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator designado

Cindy Andrade Moraes
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.469/26/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004360918-85	
Impugnação:	40.010159761-73	
Impugnante:	Avivar Alimentos S/A	
	IE: 646991109.01-80	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pela Conselheira Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

Preliminarmente, antes de esclarecer os motivos da divergência, reputo pertinente consignar esclarecimento acerca de posicionamento anteriormente por mim adotado em julgamento envolvendo o regime de crédito presumido.

Naquela oportunidade, acompanhei entendimento no sentido de que a opção pelo crédito presumido implicaria a vinculação de todos os estabelecimentos do contribuinte à vedação de aproveitamento de outros créditos, com fundamento na unicidade do sujeito passivo no âmbito de Regime Especial e na impossibilidade de cumulação de benefícios fiscais.

Todavia, em exame mais detido da legislação aplicável ao presente caso, verifico não existir disposição legal expressa e inequívoca que determine a extensão automática dos efeitos da opção pelo crédito presumido a todos os estabelecimentos do contribuinte, especialmente quando apenas um deles realiza as operações alcançadas pelo benefício fiscal.

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

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte, por meio do qual se exige ICMS, multa de revalidação e multa isolada, sob o fundamento de aproveitamento indevido de créditos vinculados a operações subsequentes beneficiadas por crédito presumido, relativamente ao período de julho a dezembro de 2020.

No tocante à preliminar de nulidade do lançamento, entendo que assiste razão à Impugnante.

A capitulação adotada pela Fiscalização enquadra como “aproveitamento indevido de créditos” situações em que os créditos de ICMS foram apenas escriturados, sem que haja demonstração inequívoca de sua efetiva utilização para redução do imposto devido.

Destaco que, embora o Auto de Infração capitule a conduta como “pagamento a menor”, o próprio Relatório Fiscal reconhece expressamente que os valores exigidos decorrem de “estorno não realizado”.

Não se pode confundir o instituto do pagamento a menor — que pressupõe a efetiva compensação de crédito indevido, com conseqüente redução do montante a recolher — com o descumprimento de obrigação de estorno, que possui natureza jurídica distinta, bem como diferentes pressupostos fáticos e efeitos tributários.

Ao descrever um fato (ausência de estorno) e imputar outro (pagamento a menor), a Fiscalização compromete o pleno exercício do direito de defesa e a própria higidez do lançamento, em afronta ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

O vício verificado não se limita a erro formal, mas atinge elemento essencial do lançamento, qual seja, a adequada subsunção do fato à norma jurídica tida por infringida. Ao equiparar créditos meramente escriturados a créditos efetivamente aproveitados, a autuação compromete a certeza e a liquidez do crédito tributário, em violação aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.

Diante disso, resta configurado erro substancial na capitulação da infração, suficiente para ensejar a nulidade do lançamento, razão pela qual acolho a preliminar arguida.

Ainda que superada a preliminar, a exigência fiscal não se sustenta no mérito.

A cobrança de ICMS e das penalidades correlatas fundamenta-se na premissa de que o contribuinte deveria ter procedido ao estorno de créditos. Contudo, é incontroverso nos autos que não houve efetivo aproveitamento desses créditos na apuração do imposto.

Assim, não se verifica recolhimento a menor, tratando-se, quando muito, de impropriedade de natureza meramente escritural, destituída de repercussão econômica ou tributária.

A sistemática do estorno possui natureza anulatória, destinando-se a neutralizar efeitos de crédito anteriormente apropriado. Inexistindo apropriação, inexistente efeito a ser neutralizado, não havendo que se falar em redução do imposto devido.

No que concerne à tese fiscal de que a opção pelo regime de crédito presumido alcançaria indistintamente todos os estabelecimentos do contribuinte, impondo, inclusive, à fábrica de ração, a vedação ao aproveitamento de créditos, tal entendimento não encontra respaldo expresso na legislação de regência.

O benefício previsto no art. 75, inciso IV, do RICMS/02, bem como no Regime Especial firmado, vincula-se ao estabelecimento responsável pelas saídas dos produtos beneficiados, não havendo previsão clara de extensão automática aos demais estabelecimentos que não realizam tais operações.

Nesse contexto, impõe-se a observância do princípio da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual cada unidade da pessoa jurídica é considerada individualmente para fins tributários, com direitos e obrigações próprios.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A relação jurídico-tributária se estabelece de forma individualizada em cada estabelecimento, sendo a apuração do imposto, a escrituração fiscal e a compensação de créditos vinculadas ao local de ocorrência do fato gerador.

Tal princípio encontra fundamento no art. 127, inciso II, do Código Tributário Nacional, bem como, no âmbito do ICMS, no art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 29, § 5º, da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, a interpretação adotada pela Fiscalização amplia indevidamente o alcance de norma restritiva de direito, em prejuízo do contribuinte, sem respaldo legal expresso.

Ressalte-se, por fim, que a manutenção dos créditos pelo estabelecimento fabricante de ração não compromete a sistemática da não cumulatividade, tampouco gera distorção concorrencial, uma vez que o benefício fiscal foi regularmente apropriado no âmbito do estabelecimento abatedor, nos exatos termos da legislação aplicável.

Diante do exposto, acolho a preliminar de nulidade do lançamento e julgo improcedente a exigência fiscal.

Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2026.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Conselheira