

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.550/26/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004351292-93	
Impugnação:	40.010159756-73	
Impugnante:	Rio Branco Alimentos S/A	
	IE: 720176745.01-57	
Proc. S. Passivo:	Gilberto José Ayres Moreira/Outro(s)	
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. 2º do Regime Especial nº 45.00013807-02 (operações interestaduais), tendo em vista o descumprimento no disposto no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e no art. 3º 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. 3º do Regime Especial nº 45.00013807-02 (operações interestaduais), no período de 01/07/20 a 31/12/20.

Trata-se de créditos referente às entradas de 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 Rio Branco 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. 3º do Regime Especial nº 45.00013807-02, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão dos argumentos de Defesa, o Fisco expediu as Intimações nºs Fiscal 29/2025 e 30/2025 para que a Impugnante informasse o percentual de saídas beneficiadas pelo crédito presumido.

Diante das informações apresentadas e, em acatamento parcial das razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 778/780, Termo de Extinção de págs. 781 e Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 782, promovendo a alteração do percentual das saídas beneficiadas em relação ao total das saídas total, para cálculo do estorno do crédito, conforme demonstrado nas seguintes planilhas anexas:

- “RB_AVE_ Demonstrativo do Crédito Tributário Reformulado;
- “RB_AVE_ Demonstrativo de Valores Excluídos.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco.

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina-se pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 778/782 dos autos.

Em sessão realizada em 25/02/26, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 05/03/26, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Vítor Rodrigues Pimentel (Relator), que julgava improcedente o lançamento, Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 778/782, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Tavares de Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Dimas Geraldo da Silva Júnior.

Em sessão realizada em 05/03/26, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, nos termos do § 3º do art. 71 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, em deferir o pedido de prorrogação de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, marcando-se extrapauta para o dia 11/03/26.

Em sessão realizada em 11/03/26, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, nos termos do § 3º do art. 71 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, em deferir o pedido de prorrogação de vista formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, marcando-se extrapauta para o dia 18/03/26.

Em sessão realizada em 18/03/26, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, face à declaração de suspeição apresentada pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 35, parágrafo único do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, devendo o processo ser redistribuído para julgamento em outra Câmara. Na oportunidade, foram declarados prejudicados os votos proferidos no julgamento anterior, nos termos do § 4º do art. 71 do Regimento Interno do CCMG. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Victor Tavares de Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios materiais e formais que comprometeriam a sua higidez jurídica, quais sejam: (i) inobservância dos pressupostos legais do lançamento tributário; (ii) ausência de motivação clara e suficiente quanto à interpretação que fundamenta a exigência de estorno de créditos; e (iii) extrapolação do alcance das normas infralegais, com violação ao princípio da legalidade estrita.

Sustenta que não teriam sido observados os pressupostos legais do lançamento, previstos no art. 142 do CTN.

Alega que a Fiscalização incorre em erro ao atribuir à fábrica de rações a obrigação de estornar créditos relativos a saídas realizadas pelo estabelecimento abatedouro, como se ambos fossem sujeitos passivos de uma única obrigação tributária, desconsiderando a autonomia jurídico-tributária entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, configurando vício na delimitação do sujeito passivo da obrigação acessória.

Aduz que o Auto de Infração carece de motivação clara e suficiente, visto que a Autoridade Fiscal não esclarece de forma fundamentada o porquê de entender haver vínculo entre os créditos apropriados pela fábrica de ração e as operações do abatedouro beneficiadas por crédito presumido. Tampouco identifica o dispositivo legal específico que impõe o estorno dos créditos nessas condições, o que comprometeria o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Afirma, ainda, que a autuação extrapola os limites das normas infralegais, ao adotar interpretação extensiva sem respaldo no texto legal, e que, ao exigir o estorno de créditos em hipótese não prevista no RICMS/02, a Fiscalização viola o princípio da legalidade estrita, bem como a hierarquia normativa que impõe a observância dos atos editados pelo Chefe do Poder Executivo.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza

das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Dispõe o citado art. 142 do 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.

A formalização do lançamento encontra-se disciplinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, em seu art. 89.

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(...) Grifou-se.

Conforme se verifica 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. 2º do Regime Especial (RE) nº 45.00013807-02 (operações interestaduais), bem como informa que “o inciso I do § 2º do Art. 75 veda o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte optante, assim como o Art. 3º do referido RE”.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o Fisco informa todos os dispositivos legais da Lei nº 6.763/75 e do RICMS/02 que fundamentam a exigência do estorno de créditos do ICMS pela fábrica de rações, bem como faz a vinculação entre as operações de entradas de insumos e saídas abarcadas pelo crédito presumido, sendo trazido o entendimento externado pela SEF/MG sobre o tema na Consulta de Contribuintes nº 170/2019.

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.

Verifica-se, no caso dos autos, que todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 todos do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Registre-se que o argumento de defesa referente à suposta incorreção na apuração do percentual de saídas beneficiadas pelo crédito presumido no estabelecimento frigorífico restou superado, em razão da informação trazida pela Autuada, após a intimação fiscal, tendo resultado na reformulação do crédito tributário.

Entretanto, a Impugnante, ao ser intimada da reformulação do lançamento, traz novo argumento de nulidade, sustentando que a Autoridade Fazendária, ao acatar o argumento de nulidade de lançamento, em vez de cancelar o Auto de Infração, o refez integralmente para tentar reconduzi-lo à legalidade, incorrendo assim, em nova nulidade.

Sustenta que “ao refazer a apuração com base em documentos fiscais que sempre estiveram à sua disposição, não procedeu a uma alteração do lançamento nos termos da Lei, mas à criação de um novo ato, com base de cálculo, fundamentos e valores distintos. Tal conduta não se enquadra nas hipóteses do artigo 145 do CTN, tampouco nas situações do artigo 149, pois não se trata de erro de fato, omissão ou falsidade documental, mas da substituição de um critério jurídico de apuração — o que é expressamente vedado pelo artigo 146 do mesmo Código, que impede a modificação de critérios jurídicos adotados no lançamento em relação a fatos geradores pretéritos”.

Entretanto, tal argumento não se sustenta.

Conforme se verifica da Intimação Fiscal nº 17/2025 (anexo provas do e-PTA), a Autuada foi intimada a informar o percentual de saídas beneficiados pelo crédito presumido sobre o total de saídas do estabelecimento de IE nº 720176745.00-76, contudo não prestou as informações solicitadas, sob o argumento de que *“a documentação solicitada não guarda qualquer relação com o objeto da r. ação fiscal, uma vez que o estabelecimento - fábrica de ração – não é beneficiário do crédito presumido e, portanto, não possui a obrigatoriedade de realizar o estorno dos créditos por ele apropriados”*.

Portanto, não há que se falar que as informações sempre estiveram à disposição do Fisco, pois apesar do Fisco ter acesso à base das notas fiscais, esses documentos não contém todos os detalhes de todos os produtos, ainda mais considerando o porte e complexidade das atividades da Autuada.

Além disso, é de conhecimento público e notório que são obrigações do contribuinte a manutenção e apresentação, quando solicitado, de livros fiscais, documentos fiscais e arquivos com registros eletrônicos, sem aplicação de qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examiná-los ou da obrigação de entregá-los ou exibi-los, conforme art. 156 do RICMS/23.

A revisão do lançamento está prevista nos arts. 145 e 149 do CTN, c/c o art. 120 do RPTA. Confira-se:

Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo; (grifou-se)

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

RPTA - Decreto 44.747/08

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(...)Grifou-se.

No caso dos autos, não houve alteração da acusação fiscal ou inclusão de nova fundamentação legal ou material, tendo sido revisto o lançamento para adequação da apuração correta do crédito tributário, observando-se os reais percentuais de saídas beneficiados pelo crédito presumido sobre o total de saídas do estabelecimento, inclusive por acatamento de argumentos da Defesa.

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, e, após a reformulação do lançamento, foi aberto prazo para o Sujeito Passivo, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do art. 120 do RPTA.

Tampouco há que se falar em mudança de critério jurídico.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, o que não ocorreu no caso em análise.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, verifica-se que a motivação para a reformulação do lançamento compreende apenas a necessidade do Fisco de apurar o imposto de acordo com a norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN, não havendo que se falar em mudança de critério jurídico.

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

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

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. 3º do Regime Especial nº 45.00013807-02 (operações interestaduais), no período de 01/07/20 a 31/12/20.

Trata-se de créditos referente às entradas de 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 Rio Branco 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. 3º do Regime Especial nº 45.00013807-02, 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.

Informa o Fisco, ainda, que 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. 2º do Regime Especial (RE) nº 45.000013807-02 (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. 3º do referido RE.

O Sujeito Passivo, estabelecimento fabricante de ração do contribuinte RIO BRANCO 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).

Prescreve 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 (RUFTO) 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 45.000013807-02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 2º Fica assegurado à RIO BRANCO INDÚSTRIA 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 desossa ou do processamento dos animais referidos no inciso I.

(...)

Art. 3º. 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 RIO BRANCO INDÚSTRIA, 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 RIO BRANCO INDÚSTRIA 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 RIO BRANCO INDÚSTRIA, 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.

(...)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. 3º 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, após intimação fiscal, tendo sido promovida a alteração do crédito tributário, após impugnação do Sujeito Passivo.

Inicialmente, a Impugnante discorre sobre o ciclo de atividade no qual se insere, aduzindo que atua como fábrica de rações do Grupo Pif Paf, realizando a atividade de fabricação de alimentos destinadas à criação de aves, sendo toda a ração por ela produzida remetida a produtores integrados, que executam as etapas de criação e engorda dos frangos. Após o período de criação, os frangos vivos retornam à Impugnante, que então os remete ao estabelecimento abatedouro.

Assevera que *“essa dinâmica insere a fábrica de rações no sistema de integração vertical previsto na Lei nº 13.288 de 2016, na condição de unidade fornecedora de insumos essenciais à produção, com operação autônoma e função claramente delimitada no fluxo produtivo”*.

Aduz que o Grupo Pif Paf mantém estabelecimentos com funções distintas dentro do ciclo de criação, engorda, abate e industrialização de aves, todos eles qualificados como contribuintes autônomos do ICMS.

De plano, insta pontuar que o fato de o trato e 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*:

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 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. 3º do Regime Especial 45.00013807-02) e não somente ao estabelecimento que dá saída aos produtos resultantes do abate dos animais.

A Impugnante discorre sobre a interpretação histórica adotada pela Administração Tributária mineira em relação à tributação das fábricas de ração, asseverando que sempre lhes foi assegurado o direito de manter os créditos de ICMS relativos as aquisições de insumos, mesmo nas hipóteses de saída com isenção, amparada no Convênio ICMS nº 100/97, o qual foi alterado pelo Convênio ICMS nº 26/21, sendo revogada a cláusula que autorizava os estados a dispensar o estorno dos créditos, abrindo espaço para que os estados pudessem passar a exigir a anulação dos créditos apropriados nas aquisições de insumos utilizados na fabricação de rações.

Discorre sobre a edição Decreto nº 48.337, de 30 de dezembro de 2021, que alterou o Anexo I do RICMS/02, de forma a estabelecer a prevalência do diferimento sobre a isenção, o que entende, teve como finalidade preservar o direito creditório das fábricas de ração. Isso porque o diferimento, diferentemente da isenção, assegura a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores, evitando o efeito cumulativo que a nova sistemática poderia gerar.

Sustenta que não por outro motivo, o RICMS/23 sempre previu a possibilidade de transferência de créditos acumulados nas fábricas de ração para estabelecimentos industriais situados no Estado, conforme previsto no art. 27-F do Anexo VIII.

Argumenta que a exigência fiscal ora impugnada, ao ignorar esse histórico normativo e institucional, contraria a lógica do próprio RICMS/MG e, na prática, esvazia o mecanismo do diferimento criado justamente para assegurar a preservação do direito creditório das fábricas de ração.

Alega que a mudança interpretativa adotada pela Fiscalização, ao impor obrigações indevidas a estabelecimentos que não são beneficiários do crédito presumido, compromete os fundamentos da política de incentivo à cadeia produtiva avícola mineira, bem como contraria os próprios objetivos da legislação estadual de fomento à integração produtiva e industrial.

Requer notificação a SUTRI para que forneça os documentos e informações relativos às tratativas institucionais que culminaram na alteração do RICMS/02 e na adoção do diferimento como forma de preservar o direito creditório das fábricas de ração.

Argumenta que, numa eventual alteração de entendimento, seus efeitos somente poderiam incidir sobre fatos geradores futuros, mas não com efeitos retroativos.

Todavia, não houve mudança interpretativa da legislação como alegado pela Defesa, tampouco a interpretação do Fisco contraria as normas postas no Regulamento do ICMS.

A norma que estabelece a vedação de quaisquer outros créditos de ICMS vinculados a saídas beneficiadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02, qual seja o § 2º do art. 75 do RICMS/02, consta do referido diploma legal desde a redação original do RICMS/02.

Como bem destacado pelo Fisco, o estorno dos créditos, ora em questão, não vem contrariar norma prevista na legislação. Antes, pelo contrário, vem zelar pelo cumprimento das condições do benefício do crédito presumido, para que este não se converta numa subvenção sem amparo legal, bem como a exigência de a opção pelo crédito presumido envolver todos os estabelecimentos do mesmo contribuinte já está presente desde a redação original do RICMS/02, com efeitos a partir de 15/12/02, conforme disposto nos incisos I e II do § 2º de seu art. 75.

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.

Sustenta a Impugnante que Auto de Infração fundamenta-se na interpretação conferida pela Fiscalização ao termo “contribuinte”, constante do inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02, no sentido de que abrangeria todos os estabelecimentos do grupo empresarial, concluindo o Fisco que a opção pelo regime de crédito presumido seria exercida de forma unificada por todo o grupo, de modo que não apenas o abatedouro estaria sujeito ao estorno dos créditos relativos às aquisições, mas também os demais estabelecimentos que lhe fornecem insumos.

Afirma que, ainda que o termo “contribuinte” apareça exclusivamente no dispositivo mencionado do RICMS/02, a Fiscalização ampliou tal interpretação também às saídas interestaduais realizadas pelo abatedouro, contempladas pelo regime de crédito presumido nos termos do Regime Especial nº 45.00013807-02.

Sustenta que tal interpretação não encontra amparo nem mesmo em seus próprios termos e, se eventualmente convalidada, implicaria violação a regras e princípios — inclusive constitucionais — além de contrariar a lógica do sistema de integração produtiva e desconsiderar a autonomia jurídico-tributária entre os estabelecimentos da Impugnante.

Afirma a Impugnante que o único fundamento que sustenta a narrativa fiscal consiste na palavra **contribuinte** contida do § 2º do art. 75 do RICMS/02. E que, segundo o Fisco *“a lei não contém palavras inúteis, ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia”*. Com base nessa premissa, assume-se que a palavra *contribuinte*, usada no §2º, não pode ter o mesmo significado de *estabelecimento*, empregado no inciso IV.

Aduz que a Fiscalização invoca os arts. 24 da Lei nº 6.763/75 e o art. 97 do RICMS/02, onde a palavra *contribuinte* possui sentido mais amplo.

Argui a Impugnante que essa leitura é rasa e contraditória, uma vez que a própria Fiscalização, ao comentar o art. 32-C da Lei nº 6.763/75, defende que esse dispositivo autoriza o RICMS a *“condicionar o benefício à opção a ser exercida pelo contribuinte como um todo e não apenas em relação ao frigorífico/abatedouro”*.

Sustenta que o Fisco ignora a própria estrutura do §2º, cujo termo *contribuinte* está relacionado ao exercício da opção pelo regime de crédito presumido, enquanto o dever de estorno está vinculado às operações ou prestações alcançadas por esse crédito presumido.

Aduz que a exigência de estorno não decorre da figura genérica do contribuinte, mas sim da realização de operações efetivamente beneficiadas pelo regime. A Fiscalização, ao ignorar essa distinção interna do dispositivo regulamentar, compromete a coerência de sua própria interpretação.

Assevera que é prática recorrente do Chefe do Poder Executivo estadual explicitar, nos casos em que deseja aplicar os efeitos de um benefício a todos os estabelecimentos de um mesmo contribuinte. É o que se observa dos incisos V, XVII, XXXI e XXXII e § 16, V, “b”, 2, todos do art. 75 do RICMS/02.

Mais uma vez, não cabe razão à Defesa.

Observa-se que o art. 32-C da Lei nº 6.763/75 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 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.

Destaca 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, aduzindo que:

Contudo, não se trata de mera referência ao termo contribuinte no RICMS. Conforme já consignado no relatório fiscal contábil do AI, cabe aqui reprisar 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.

Também é sabido que onde o legislador não distinguiu não cabe ao intérprete distinguir e, a *contrário sensu*, se o legislador quis fazer essa distinção, não cabe ao intérprete desprezá-la e considerar que os termos “contribuinte” e “estabelecimento” possuem o mesmo sentido.

Assim, o dispositivo legal é claro ao determinar que fica vedado **ao contribuinte** o aproveitamento de quaisquer outros créditos e ainda, que ele será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de doze meses, não se referindo em momento algum a opção isolada por estabelecimento.

(...)

Com razão o Fisco.

Como já exposto, esse mesmo entendimento já foi exposto pela SUTRI na Consulta de Contribuintes nº 170/2019, em que afirma que a opção pelo crédito presumido 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/02, e que tal opção implica a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos.

A autuação fiscal se refere ao período no período de 01/07/20 a 31/12/20, encontra-se no sentido exposto na Consulta de Contribuintes nº 170/2019, não tendo aplicação sobre a ocorrência discutida nos autos as alterações introduzidas pelo Decreto nº 48.337, de 30 de dezembro de 2021, que alterou o Anexo I do RICMS/02.

Desse modo, é desnecessária consulta à Sutri sobre a alteração do RICMS/02 e sobre a adoção do diferimento como forma de preservar o direito creditório das fábricas de ração, como requerido pela Autuada.

A Impugnante argui também que exigência fiscal impugnada viola frontalmente o princípio da autonomia dos estabelecimentos, o qual foi estabelecido no art. 11, §3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que dispõe “*é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*”, reconhecendo, de forma expressa, que cada unidade de uma empresa é considerada um contribuinte distinto para fins de apuração do imposto estadual.

Destaca o art. 127, inciso II, do CTN, o art. 25 da LC nº 87/96 e os arts. 24 e 29 da Lei Estadual nº 6.763/75, que “*consagram a autonomia do estabelecimento e que “o débito e o crédito serão apurados em cada estabelecimento do contribuinte”, vedando a apuração conjunta, salvo exceções expressamente previstas no regulamento*”.

Defende que não por outro motivo, o art. 32-C da Lei nº 6.763/75, expressamente autoriza o Poder Executivo a conceder crédito presumido “**ao estabelecimento que promover (...) o abate ou o processamento de aves**”.

Aduz a Impugnante que o art. 111, inciso II do CTN estabelece que em relação aos benefícios fiscais — como isenções, reduções de base de cálculo e créditos presumidos — estes sejam interpretados de forma estritamente literal, sendo vedado à Administração Tributária ampliar os efeitos de um regime especial para impor obrigações a contribuintes não expressamente contemplados pela norma concessiva, o que seria o caso dos autos.

No entanto, mais uma vez, não lhe cabe razão.

A autonomia dos estabelecimentos justifica a escrituração em separado, por cada um dos estabelecimentos, 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, embora pertençam à mesma empresa, e sejam tidos como estabelecimentos autônomos, os estabelecimentos devem obedecer de forma conjunta

aos ditames da legislação tributária no que se refere ao regime de recolhimento do imposto para fruição do benefício fiscal do crédito presumido.

Logo, 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.

No caso dos autos, não se verifica a ampliação dos efeitos do regime de crédito presumido, como alegado pela Defesa, mas sim, a interpretação do real significado da norma, não havendo que se falar em ofensa ao art. 111, inciso II do CTN.

No tocante à alegação da Impugnante de que a Fiscalização teria ampliado a interpretação do termo “contribuinte” constante do inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02, que trata das saídas internas, para as saídas interestaduais realizadas pelo abatedouro, contempladas pelo regime de crédito presumido nos termos do Regime Especial nº 45.00013807-02, esta não se sustenta.

Observe-se que o referido Regime Especial, na mesma linha no inciso IV do art. 75 do RICMS/02, assegura o crédito presumido para as operações interestaduais, de forma que a carga tributária resulte em 0,1% (um décimo por cento) do valor da operação, tendo como premissa a vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos, inclusive dos já escriturados.

Como bem observado pelo Fisco, um dos motivos pelos quais o crédito presumido foi concedido por meio de regime especial, foi a revogação do art. 1º da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/02, pelo Decreto nº 47.209, de 27/06/17, concessão essa feita com a finalidade de ajustar o benefício aos procedimentos de outras unidades da Federação.

Confira-se a redação do referido art. 1º da Parte 1 do Anexo XVI do RICMS/02, com efeitos até 30/06/17:

Efeitos de 12/04/2014 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 46.488, de 11/04/2014:

“Art. 1º Fica assegurado crédito presumido do ICMS, de forma que a carga tributária efetiva resulte no percentual de 0,1% (um décimo por cento) na saída das seguintes mercadorias, em operação interestadual:”

Efeitos de 30/04/2014 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.495, de 29/04/2014:

“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, promovida por estabelecimento situado neste Estado:”

Efeitos de 12/04/2014 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 46.488, de 11/04/2014:

- "a) que efetue ou encomende o abate neste Estado;
- b) que realize a desossa de carne recebida de outro estabelecimento, inclusive de terceiro e de outra unidade da Federação;
- c) que realize o processamento da carne e produtos comestíveis resultantes do abate ou da desossa referidos nas alíneas anteriores;"

Efeitos de 30/04/2014 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.495, de 29/04/2014:

"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 desossa ou do processamento dos animais referidos no inciso I, promovidas por estabelecimento industrial fabricante situado neste Estado, cuja atividade principal ou secundária seja classificada na CNAE 1013-9/01."

Efeitos de 30/04/2014 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.495, de 29/04/2014:

"§ 1º O disposto no caput aplica-se somente ao estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda seja classificada nas CNAEs 1011-2/01, 1011-2/03, 1011-2/04, 1012-1/01, 1012-1/03 ou 1013-9/01."

Efeitos de 12/04/2014 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 46.488, de 11/04/2014:

"§ 2º O contribuinte deverá optar pela utilização do crédito presumido, mediante registro no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (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.

§ 3º A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto prevista no § 2º não se aplica às devoluções de mercadorias, hipótese em que fica assegurado ao contribuinte optante pelo crédito presumido o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.

§ 4º Relativamente à vedação prevista no § 2º, não sendo possível, no momento da entrada da mercadoria, a perfeita identificação dos créditos vinculados à saída com utilização do crédito

presumido, o contribuinte, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar os créditos relativos à entrada com base na proporcionalidade que as operações de saídas com benefício representarem no total das operações realizadas.

§ 5º Exercida a opção de que trata o § 2º, o contribuinte será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de doze meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro, sem prejuízo do disposto no § 5º do art. 225 da Lei nº 6.763, de 1975.”

(...)

(Grifou-se).

A Impugnante insiste que, no caso concreto, o crédito presumido é conferido especificamente ao estabelecimento abatedouro ou frigorífico, conforme disciplinado pelo art. 75, inciso IV, do RICMS/02, e o § 2º de tal dispositivo vincula a fruição do benefício à obrigatoriedade de estorno dos créditos ordinários relacionados às operações beneficiadas por ele realizadas.

Destaca que a norma regulamentar (art. 75, § 2º do RICMS/02) estabelece duas condições para o crédito presumido:

1. Sujeito da opção: a figura que opta é o contribuinte — uma pessoa jurídica, mas com efeitos restritos ao estabelecimento que realiza a operação beneficiada.
2. Operações sujeitas ao estorno: apenas as aquisições do beneficiado que sejam vinculadas às operações de saída beneficiadas com o crédito presumido.

Aduz que a norma não impõe estorno a outros estabelecimentos, ainda que pertencentes ao mesmo *contribuinte*. O regime se aplica exclusivamente ao estabelecimento que usufrui do crédito presumido.

Entende que não se trata de uma vedação aplicável a todos os estabelecimentos de um mesmo grupo e que tal interpretação, além de incompatível com o texto da norma, viola os princípios da legalidade e da segurança jurídica, por atribuir efeitos expansivos a um regime especial que deve ser obrigatoriamente interpretado de forma literal.

Defende que a Administração Tributária, ao exigir da fábrica de rações o estorno de créditos relativos a suas próprias aquisições de insumos acaba por esvaziar a própria sistemática da não-cumulatividade, impondo ônus não previsto em lei a estabelecimento que não aufero o benefício fiscal.

Sustenta que o seu entendimento estaria corroborado pela Portaria SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014, mencionada pela Fiscalização, que delimita claramente a obrigação de estorno ao detentor do benefício do crédito presumido (o abatedouro ou o frigorífico).

Como já exposto e refutado anteriormente, tal entendimento é equivocado.

Reitere-se que 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, sendo necessário realizar o estorno de quaisquer outros créditos acumulados em outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, desde que sejam diretamente relacionados com as saídas beneficiadas pelo crédito presumido.

Resta evidente que a manutenção, como almeja a Impugnante, dos créditos estornados pelo Fisco mediante cobrança no Auto de Infração, é incompatível com o benefício do crédito presumido do qual ela se beneficia.

O Fisco, com muita propriedade, se manifesta refutando o entendimento da Autuada quanto à aplicação da Portaria SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014, ao que se filia a Assessoria do CCMG:

(...)

Para a alegação da Autuada de que a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014 delimita claramente a obrigação de estorno ao estabelecimento detentor do benefício do crédito presumido, que, no caso seria, sob o seu ponto de vista, o abatedouro ou o frigorífico, não é cabível a interpretação literal do termo “estabelecimento” contido no seu item 1.4.1, no qual o fisco se baseou para realizar os cálculos do crédito presumido.

Destaque-se que a Portaria Conjunta SUTRI/SUFIS/SAIF nº 001/2014 aprova o Manual de Orientação para o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes das operações alcançadas por tratamento tributário diferenciado, assegurado na legislação tributária ou concedido mediante regime especial de tributação.

O item 1.4.1 acima referido traz orientação quanto ao estorno de créditos das mercadorias adquiridas no período de vigência do regime especial, especialmente na hipótese em que os mesmos insumos sejam utilizados para a produção de mercadorias beneficiadas e não beneficiadas pelo crédito presumido, e em que não seja possível a perfeita identificação do montante de crédito a ser estornado decorrente da utilização em comum desses insumos, e prevê o cálculo com base em proporcionalidade, de modo a evitar o estorno da totalidade dos créditos.

Entretanto, as disposições contidas nesse item da Portaria não conflitam com a norma prevista na legislação, como por exemplo, ao inciso IV do art. 75 do RICMS/02.

Um reforço disso é que a disciplina sobre o estorno do crédito do ICMS das mercadorias beneficiadas pelo

crédito presumido não está limitada a Portaria Conjunta. A Resolução no 5.029, de 2 de agosto de 2017, dispõe sobre o estorno de crédito de ICMS vinculado ao estoque de mercadorias, produtos em elaboração e insumos e o parágrafo 4º do Art. 1º é explícito que o estorno envolve outros estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Logo, essas normas que orientam sobre o estorno do crédito do ICMS não restringem a aplicação do inciso do parágrafo 2º do artigo 75, pelo contrário, o reforçam.

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 **cuja 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.

(...)

(Destacou-se)

Nesse sentido, confira-se a Consulta de Contribuinte nº 050/2025, conforme trechos a seguir.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 050/2025

PTA nº: 45.000041587-41

(...)

Exposição:

(...)

1 a 4 – Foi deferido à consulente regime especial que lhe garante diferimento e crédito presumido nas operações com razão tipo pet (e- PTA-RE nº (...)).

Acerca do estorno dos créditos de ICMS, em decorrência da adoção do crédito presumido, o regime especial estabelece o seguinte:

Art. 22. A SOMA NUTRIÇÃO, na impossibilidade de perfeita identificação dos créditos relativos aos insumos recebidos ou adquiridos, vinculados à saída posterior de produto industrializado beneficiado com o crédito presumido, no encerramento do período de apuração do imposto, deverá estornar o crédito por entrada das respectivas mercadorias, bens ou serviços com base na proporcionalidade que as operações beneficiadas com o crédito presumido representarem do total de operações realizadas.

Parágrafo único. Para o cálculo da proporcionalidade a que se refere o caput, serão consideradas as operações realizadas pela SOMA NUTRIÇÃO nos 12 (doze) últimos meses, incluindo-se o período no qual se efetivar o estorno.

Cumprir pontuar que, sempre que o instrumento se refere a “SOMA NUTRIÇÃO”, entendem-se englobados ambos os estabelecimentos industriais da consulente (isto é, a matriz com CNPJ nº (...) e a filial com CNPJ nº (...), conforme expresso no caput do art. 1º do regime especial.

Nesse contexto, **quando a consulente não for capaz de correlacionar com exatidão as entradas de insumos e as saídas de mercadorias beneficiadas pelo regime especial, deverá ser feita a proporção preconizada no art. 22 do regime especial, considerando todos os estabelecimentos da consulente que adquiram ou recebam os ditos insumos.**

No caso em espécie, o cálculo obedecerá à seguinte fórmula:

Estorno = [(Créditos de insumos na matriz no período referente ao estorno + Créditos de insumos na filial no período referente ao estorno) * (Saídas beneficiadas pelo crédito presumido na filial nos 12 (doze) últimos meses / Total de saídas realizadas na filial nos 12 (doze) últimos meses)].

(...)

(Destacou-se).

No tocante à alegação da Impugnante, quanto à jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CCMG) reconhecer de forma reiterada a autonomia dos estabelecimentos, vedando que se atribuam a um estabelecimento direitos ou obrigações derivadas de atos praticados por outro, citando o Acórdão nº 20.710/15/2ª, verifica-se que o tema tratado em tal decisão é a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal (omissão de receita apurada por meio de informações de operadores e cartão de crédito/débito), portanto, matéria diversa da tratada nos presentes autos.

Entretanto, situação análoga ao caso ora discutido foi julgado recentemente neste CCMG, sendo aprovado o lançamento. Confira-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

(...)

O IMPUGNANTE ARGUI TAMBÉM, EM SEDE DE DEFESA, A NECESSIDADE DE SE OBSERVAR O PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS.

PORÉM, 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.

(...)

A Impugnante discorre sobre o princípio da não cumulatividade previsto no art.155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal e afirma que, no caso em análise, a Autoridade Fiscal impede que a fábrica de rações – estabelecimento autônomo e não beneficiário do crédito presumido – aproveite os créditos de suas próprias aquisições, com base na opção exercida por outro estabelecimento da empresa (o abatedouro e/ou o frigorífico). O que, entende, representa uma ruptura na lógica da não cumulatividade, pois obriga o contribuinte a absorver um custo tributário que não deveria existir, prejudicando a coerência do sistema e onerando indevidamente a atividade econômica.

Afirma que também teria ocorrido ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que a interpretação dada pelo Fisco amplia os efeitos de uma norma restritiva sem previsão legal expressa, resultando em exigência de estorno de créditos da não cumulatividade pela fábrica de ração, que não praticou operações com os produtos beneficiados nem usufruiu do regime favorecido.

Argumenta que, mais grave ainda, tal ampliação interpretativa configura analogia vedada pelo § 1º do art. 108 do CTN, uma vez que resulta na exigência de tributo não previsto em lei. Ao exigir o estorno de créditos a estabelecimento não contemplado pela norma concessiva do crédito presumido, a Fiscalização cria, por via oblíqua, um dever tributário que a legislação não estabeleceu.

Todavia, ao contrário do alegado pela Impugnante, pode-se ver que a legislação que prevê o referido benefício do crédito presumido estabelece como contrapartida o estorno dos créditos e, assim, é incompatível a manutenção de créditos

relacionados as operações beneficiadas cumulada com o crédito presumido. E, embora os créditos tenham sido apropriados por uma filial distinta daquela que efetivamente apropriou o crédito presumido, a sistemática de apuração exige o estorno de crédito em todos os estabelecimentos do contribuinte, de forma a evitar o aproveitamento indevido do benefício e o acúmulo de crédito.

Com já exposto, 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.

Ademais, 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.

Argumenta, ainda, a Impugnante que a interpretação conferida pela Fiscalização ao § 2º do art. 75 do RICMS/02 afronta diretamente os princípios da isonomia e da neutralidade, desequilibra a concorrência e rompe a equidade entre os sujeitos passivos, e que, essa distorção gera descompasso econômico e compromete a racionalidade produtiva da empresa como um todo.

Na percepção da Impugnante, caso se tratasse de uma fábrica de rações independente, inserida em processo produtivo horizontalizado, não haveria dúvida quanto ao seu direito de manutenção dos créditos. Aduz que a imposição de estorno de créditos à fábrica de rações apenas em razão de sua inserção em um grupo empresarial integrado com o frigorífico transfere indevidamente o custo de um benefício fiscal a um estabelecimento estranho à sua fruição, o que gera descompasso econômico e compromete a neutralidade do tributo.

Entretanto, tal entendimento é equivocado.

Como bem ponderado pelo Fisco, a “Rio Branco” é detentora de regime especial que lhe assegura vários benefícios. Numa hipótese, por exemplo, em que uma pessoa jurídica distinta, ligada à própria Rio Branco, operasse a fábrica de ração para manter os créditos, poderia significar um benefício a mais, pois na prática, o crédito presumido do contribuinte abatedouro seria cumulado com o crédito normal dos insumos do contribuinte fabricante da ração. Então, o que se depreende é o contrário do que alega a Impugnante.

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.

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 determinado 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, da legalidade, da isonomia e da neutralidade.

A Impugnante, com o intuito de amparar o argumento de que a exigência fiscal baseia-se em interpretação inovadora do § 2º do art. 75 do RICMS/02 e que tal interpretação jamais foi adotada pela Administração Tributária de Minas Gerais, trouxe as Consultas de Contribuinte nºs 226/2013, 081/2019 e 028/2020, as quais entende ratificar o entendimento de ser apenas do estabelecimento beneficiado pelo crédito presumido o dever de estorno dos créditos das aquisições.

Argui que “*assim, estabelecida a interpretação legítima vigente até então com fulcro no artigo 100, incisos I e III, do CTN, a autuação representa evidente alteração de critério jurídico anteriormente adotado, o que fere a segurança jurídica do contribuinte, que confiava na legalidade e na previsibilidade da atuação fiscal*”.

Entretanto, a leitura das referidas consultas apenas confirma a correção do entendimento fiscal.

Em todas as citadas consultas a SUTRI apresentou o entendimento de que a vedação ao aproveitamento de créditos contida no § 2º do art. 75 do RICMS/02 se aplica às entradas de mercadorias, bens e serviços relacionados às operações alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02. Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 226/2013

ICMS – CRÉDITO PRESUMIDO – VEDAÇÃO –A vedação ao aproveitamento de créditos, contida no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/02, somente se aplica às entradas e recebimentos de mercadorias,

bens e serviços **relacionados às operações alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do mesmo artigo.**

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 081/2019

ICMS - CRÉDITO PRESUMIDO - PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE ANIMAIS - VEDAÇÃO – A vedação ao aproveitamento de créditos contida no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/2002 somente se aplica às entradas e recebimentos de mercadorias, bens e serviços relacionados às operações alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do caput do mesmo artigo, sendo permitido o aproveitamento dos créditos relacionados às demais operações, desde que cumpridas as condições estabelecidas na legislação, especialmente nos arts. 62 a 74-A do mesmo Regulamento.

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 028/2020

(...)

RESPOSTA:

(...)

3 - Sim. Por ocasião da resposta à CONSULTA de CONTRIBUINTE nº 226/2013, essa Diretoria já esclareceu que a vedação ao aproveitamento de créditos contida no inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/2002 somente se aplica às entradas e recebimentos de mercadorias, bens e serviços relacionados às operações alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do mesmo artigo.

Destarte, é permitido o aproveitamento dos créditos relacionados às demais operações, desde que cumpridas as condições estabelecidas na legislação, especialmente nos arts. 62 a 74-A do RICMS/2002.

A Consulente deverá escriturar normalmente o crédito de ICMS relativo às operações de entrada e aquisições de serviços de transporte e de comunicação, inclusive aqueles que tenham o aproveitamento vedado por força da concessão do crédito presumido.

Em respeito à vedação à apropriação de crédito de que trata o inciso I do § 2º do art. 75 do RICMS/2002 que, como dito anteriormente, alcança apenas os créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido, a Consulente deverá efetuar o estorno dos mesmos.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destaques acrescentados)

Como se vê, não houve alteração de entendimento por parte da Administração Tributária. No caso em discussão, estão sendo estornados os créditos de ICMS relativos às entradas de insumos de 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, o qual, nas saídas dos produtos resultantes do abate, aplicou o crédito presumido, previsto no IV do art. 75 do RICMS/02. Portanto, os créditos de ICMS estornados alcançam os créditos relacionados às operações beneficiadas com o crédito presumido.

Nesse sentido, como já dito, se manifestou a SUTRI, mediante a Consulta de Contribuintes nº 170/19.

Assim, conforme se verifica, não houve mudança de orientação por parte da SEF, bem como não houve alteração na legislação, pois, como dito anteriormente, a norma que prevê a vedação dos créditos do ICMS, ora discutida, encontra-se prevista no § 2º do art. 75 do RICMS/02, desde a redação original do RICMS/02, com efeitos a partir de 15/12/02. Portanto, não há que se falar em violação ao art. 144, parágrafo único do CTN.

Reitere-se que, tampouco há que se falar em mudança de critério jurídico e que os efeitos da alteração somente poderiam atingir geradores futuros, com fulcro no art. 146 do CTN, uma vez que, como já dito, não houve alteração da legislação e nem da interpretação dada pelo Fisco ao tema.

Assim sendo, não se pode acatar o pedido da Impugnante pela exclusão de juros e de penalidades, com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Veja-se a legislação mencionada:

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

internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(...)

(Grifou-se)

Não há que se falar na aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, pois não se verifica que a Autuada observou qualquer ato normativo válido ou prática reiterada sobre a matéria em análise.

Noutra toada, a Impugnante alega que não houve qualquer diligência destinada a identificar quais operações da fábrica de rações foram efetivamente destinadas a estabelecimentos que operam com crédito presumido e que, tampouco se

apurou, com precisão, a proporção das rações que ingressaram no abatedouro e/ou no frigorífico e que, então, resultaram em operações internas beneficiadas por esse regime, de modo que foram também consideradas no cálculo as operações interestaduais realizadas pelos abatedouros e/ou frigoríficos do grupo econômico não são alcançadas pelo crédito presumido previsto no art. 75 do RICMS/02, mas sim por regime especial específico.

Sustenta que o Regime Especial nº 45.000013807-02 estabelece, de forma clara, que o estorno dos créditos relacionados às operações interestaduais é obrigação exclusiva dos estabelecimentos denominados “Rio Branco Indústria”, sem qualquer previsão de extensão dessa obrigação a outros estabelecimentos, como a fábrica de rações.

Entretanto, não se pode acatar tal argumento.

Como bem pontuado pelo Fisco, a denominação “*Rio Branco Indústria*” no texto do Regime Especial não tem o propósito de limitar o estorno dos créditos ao estabelecimento abatedor, se assim o fosse pois representaria um benefício adicional com contornos de subvenção.

Transcreve-se, por oportuno, os fundamentos do Fisco que subsidiam tal conclusão, ao que se filia a Assessoria do CCMG:

(...)

Contudo, o que se observa é que a denominação “*Rio Branco 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 as 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.

(...)

Diante de todo o 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.

No tocante às penalidades aplicadas, a Impugnante argumenta que as multas se mostram excessivas, desproporcionais e incompatíveis com os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Alega que não se poderia cominar duas multas (de revalidação e isolada) sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*. Requer que seja aplicado o princípio da consunção para limitar a multa a 50% do valor do tributo, ou reduzi-la globalmente para esse patamar.

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:

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*:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pretenso 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

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;

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencidas as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, que acatavam as prefaciais de nulidade. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 778/782, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidas as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Tavares de Castro e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além da signatária e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2026.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora

Acórdão:	25.550/26/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004351292-93	
Impugnação:	40.010159756-73	
Impugnante:	Rio Branco Alimentos S/A	
	IE: 720176745.01-57	
Proc. S. Passivo:	GILBERTO JOSÉ AYRES MOREIRA/Outro(s)	
Origem:	DF/Divinópolis	

Voto proferido pela Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues, 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.

Como relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado contra a empresa Rio Branco Alimentos S/A, sob a imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados a operações posteriormente alcançadas pelo crédito presumido previsto no inciso IV do art. 75 do RICMS/02 e no Regime Especial nº 45.00013807-02, relativamente ao período de 01/07/20 a 31/12/20.

Segundo a Fiscalização, os créditos apropriados pela fábrica de ração deveriam ser estornados porque os produtos finais resultantes do abate das aves foram submetidos à sistemática de tributação favorecida mediante crédito presumido pelo estabelecimento frigorífico do mesmo grupo econômico.

A Impugnante sustenta, em síntese, preliminarmente, a nulidade do lançamento, no mérito, a autonomia jurídico-tributária dos estabelecimentos.

A Assessoria do CCMG opinou pela procedência parcial do lançamento reformulado.

Peço vênia para divergir.

Quanto à preliminar de nulidade

O ponto central não reside em mera retificação quantitativa do lançamento, pois, o que o ocorreu nos autos foi substancialmente diverso, houve verdadeira reconstrução metodológica e jurídica do lançamento tributário após a impugnação.

Esse fato possui consequências jurídicas incontornáveis.

O lançamento originário foi constituído mediante presunção, pois o próprio conjunto probatório demonstra que a Fiscalização não possuía os percentuais efetivos das operações beneficiadas; não intimou inicialmente o estabelecimento detentor das informações e utilizou metodologia indireta baseada em presunção administrativa.

Posteriormente, diante da impugnação, novas intimações foram expedidas e novos dados foram obtidos.

A Fiscalização reconheceu a inadequação da metodologia inicial e o crédito tributário foi substancialmente reduzido.

Não se trata, portanto, de simples erro material. A reformulação alterou a própria lógica jurídica do lançamento.

O lançamento original partia da premissa de impossibilidade de obtenção de dados concretos, com utilização de estimativa/presunção.

Já o lançamento reformulado passou a adotar nova metodologia de cálculo com dados efetivos e redefinição da composição do crédito tributário.

Esse fato constitui alteração da própria estrutura constitutiva do lançamento.

E exatamente por isso incide o art. 146 do CTN.

Dispõe o art. 146 do CTN:

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A vedação legal é objetiva e visa precisamente impedir que a Administração constitua lançamento com determinada fundamentação; reconheça posteriormente sua impropriedade e substitua a técnica jurídica utilizada para salvar o lançamento.

Foi exatamente isso que ocorreu nos autos.

Quanto à tentativa de enquadramento da reformulação nos arts. 145 e 149 do CTN, não prospera.

Dispõe o art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Dispõe ao art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(...)

Como se extrai da leitura dos artigos relatados, o art. 145 admite revisão decorrente de impugnação, mas não autoriza substituição do critério jurídico do lançamento.

Quanto ao art. 149, não há provas nos autos de falsidade ou omissão dolosa, inexistência de documentos e recusa de esclarecimentos.

Ao contrário, a própria Impugnante informou que os dados pretendidos pertenciam a outro estabelecimento autônomo.

O equívoco observado foi da própria Fiscalização que direcionou a intimação ao estabelecimento incorreto e posteriormente refez integralmente a metodologia do lançamento.

O lançamento não pode ser “aperfeiçoado” no curso do processo.

O processo administrativo tributário não existe para permitir sucessivas tentativas de construção válida do lançamento e nem para autorizar “aperfeiçoamentos substanciais” da autuação.

O lançamento deve nascer válido, completo e consistente.

A manutenção da autuação reformulada implica admitir que o Contribuinte suporte lançamento originalmente inválido, posteriormente reconstruído pela Administração, violando a segurança jurídica, a estabilidade do lançamento e o devido processo legal.

Assim, meu voto é no sentido de acolher as preliminares de nulidade.

Quanto ao Mérito

Quanto ao mérito, ainda que superada a questão da nulidade, o lançamento igualmente não subsiste, pela impossibilidade de extensão subjetivo do crédito presumido.

A Fiscalização sustenta que a vedação prevista no art. 75, § 2º, I, do RICMS/02 alcançaria todos os estabelecimentos do Contribuinte.

Ocorre que tal interpretação, data vênua, não encontra respaldo legal.

O texto normativo não autoriza interpretação ampliativa.

Dispõe o art. 75, § 2º, I, do RICMS/02:

“o contribuinte optante pelo regime não poderá aproveitar quaisquer outros créditos”.

A vedação é excepcional, restritiva de direito e vinculada ao estabelecimento beneficiário.

No caso, quem usufrui do crédito presumido é o frigorífico e não a fábrica de ração.

A Fiscalização pretende ampliar os efeitos restritivos do benefício fiscal para terceiros estabelecimentos.

Mas restrições tributárias não admitem analogia e nem, tão pouco, ampliação interpretativa, ao contrário, exigem literalidade.

O RICMS/MG reconhece autonomia dos estabelecimentos, com escrituração individualizada e apuração do ICMS de forma independente.

A tese fazendária dissolve essa autonomia sem autorização legal.

A cadeia econômica integrada não elimina a autonomia tributária

O parecer da Assessoria constrói forte argumentação baseada na integração econômica vertical.

Todavia, a integração econômica não se confunde com unidade tributária.

O sistema do ICMS, anterior à Reforma Tributária do Consumo, trazida pela LC nº 214/25, opera sobre estabelecimentos e não sobre grupos econômicos.

É dessa realidade que estamos falando.

Se o legislador pretendesse estender os efeitos do crédito presumido a todos os estabelecimentos do titular teria afirmado isso expressamente, mas não o fez.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A interpretação fazendária resulta em vedação de créditos legítimos; cumulatividade artificial e aumento indireto da carga tributária.

A Constituição assegura a não cumulatividade do ICMS e restrições a créditos somente podem decorrer de previsão legal expressa.

Os autos demonstram que o próprio Estado de Minas Gerais reconhecia historicamente a manutenção dos créditos pelas fábricas de ração; promoveu alterações normativas visando preservar o direito creditório do setor e estruturou mecanismos de diferimento exatamente para evitar cumulatividade.

A autuação rompe essa lógica e altera entendimento consolidado; produzindo insegurança jurídica incompatível com a estabilidade necessária às relações tributárias.

Diante do exposto, voto por julgar procedente a impugnação, cancelando-se integralmente as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2026.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Conselheira