

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.236/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002316414-76  
Impugnação: 40.010154173-01  
Impugnante: Vibra Agroindustrial S/A  
IE: 001727192.00-64  
Proc. S. Passivo: Paulo Honório de Castro Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Sete Lagoas

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/17 a 18/04/17.

**DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO - UTILIZAÇÃO INDEVIDA - HIPÓTESE NÃO PREVISTA.** Acusação fiscal de aplicação indevida do diferimento do ICMS previsto no art. 8º, *caput*, da Parte Geral e item 8 da Parte 1 do Anexo II, ambos do RICMS/02, nas operações de saída interna (venda) de pintos de um dia, uma vez que a Autuada não se enquadra no conceito de “produtor rural incubador”, tendo deixado de observar a resposta da SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 152/2019, por ela formulada. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aplicação indevida do diferimento do ICMS previsto no art. 8º, *caput*, da Parte Geral c/c item 8 da Parte 1 do Anexo II, ambos do RICMS/02, no período de 01/01/17 a 30/04/17, nas operações de saída interna (venda) de pintos de um dia, uma vez que a Autuada não se enquadra no conceito de “produtor rural incubador”, tendo deixado de observar a resposta da SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 152/2019, por ela formulada.

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

O e-PTA está instruído com os seguintes documentos (págs. 01/113): Auto de Infração – **AI**; Auto de Início de Ação Fiscal – **AIAF** nº 10.000041462.10; **Relatório de Autuação Fiscal; Anexo 1** – Termo de Intimação Fiscal nº 031/2018;

**Anexo 2** – Respostas Intimação nº 031/2018; **Anexo 3** – Consulta de Contribuinte nº 152/2019; **Anexo 4** – Ofício DF/SETE LAGOAS nº 044/2018; **Anexo 5** – Resposta ao Ofício nº 044/2018; **Anexo 6** – Recurso nº 018/2019 à Consulta de Contribuinte nº 152/2019; **Anexo 7** – Planilha de Vendas com Diferimento; **Anexo 8** – Amostra de NFs Venda com Diferimento; **Anexo 9** – Cópias das págs. 03 a 05 das DAPIs; **Anexo 10** – Demonstrativo do Crédito Tributário; **Anexo 11** – Consulta de Contribuinte 008/2022; **Anexo 12** – Cópias Amostragem Págs. LRS; **Ordem de Serviço** nº 08.210002953-50; **Termo de Intimação do Lançamento** e Respectiva Ciência.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 116/140, acompanhada dos documentos de págs. 141/477.

Afirma, em muito apertada síntese, o que segue.

- decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/17 a 18/04/17, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, visto que a notificação do lançamento foi realizada em 19/04/22;

- que há um equívoco nas conclusões da Consulta de Contribuinte nº 152/2019, no que tange à inaplicabilidade do diferimento do item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, visto que o fato de a Impugnante contratar terceiros para realizar parte do seu processo produtivo, consubstanciada na incubação de ovos férteis que resulta no “produto” denominado ave/pinto de um dia, não lhe retira a qualidade de “estabelecimento produtor rural incubador”, especialmente porque esse terceiro realizou a incubação por conta e ordem da Impugnante, o que equipara a operação a uma industrialização por encomenda;

- as aves/pintos de um dia se enquadram no conceito de “aves vivas”, de forma que as operações internas de venda desses animais estão albergadas, também, pelo diferimento do ICMS previsto no item 16 (à época dos fatos, item 17) da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02;

- se o Fisco tivesse recomposto a conta corrente fiscal da Autuada, confrontando o saldo credor acumulado com os supostos débitos de ICMS apurados, não se apuraria nenhum saldo devedor do imposto no período fiscalizado, como se pode ver no “Doc. 4”, anexo à Impugnação. Acrescenta que o procedimento deveria ter sido realizado de ofício, em face do direito à compensação assegurado pelos arts. 19 e 24, incisos I a III, da Lei Complementar nº 87/96 c/c arts. 62 e 65, § 1º, ambos do RICMS/02;

- impossibilidade de cumular as multas de revalidação e isolada;

- ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa de revalidação;

- as multas exigidas são ilegais e possuem caráter confiscatório, por somarem montantes superiores ao teto máximo de 100% (cem por cento) do valor do imposto, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de págs. 478/507, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual e do Aditamento à Impugnação**

A Assessoria do CCMG exarou a Diligência de págs. 508/509, para que o Fisco promovesse a inclusão nos autos de cópia integral da Consulta Interna nº 037/2020, citada no Relatório Fiscal da autuação, com a posterior abertura de vista ao Sujeito Passivo, pelo prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 120, § 1º, do RPTA, publicado pelo Decreto nº 44.747/08.

Em cumprimento à Diligência, são incluídos nos autos a íntegra da Consulta Interna nº 037/2020 (págs. 510/515) e um documento denominado “Notas Explicativas – Diligência” (págs. 516/524).

Cientificada dos documentos, a Autuada apresenta, por meio de procurador regularmente constituído, o Aditamento à Impugnação de págs. 528/537, acompanhado dos documentos de págs. 538/563 e de um específico documento denominado “Parecer – ICMS – Vibra Agroindustrial S/A” (págs. 564/582), acrescentando os seguintes argumentos àqueles já trazidos na Peça de Defesa original:

- o parecer apresentado corrobora os argumentos anteriores da Impugnante quanto à sua classificação como “produtor rural incubador”, para fins de fruição do diferimento previsto no item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, devendo ser realizada uma interpretação histórico-teleológica da norma, na busca de sua verdadeira intenção, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária, pela instituição de tratamento diferente em relação a contribuintes que estão na mesma situação;

- o parecer também demonstra que a ausência de especificação do tratamento a ser destinado aos encomendantes do serviço de incubação representa lacuna normativa no texto do item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, visto que a incubação e a choca de ovos são processos industriais de “transformação” e não processos naturais que não se confundem com a industrialização por encomenda, como entenderam a SUTRI na Consulta de Contribuinte nº 116/2002 e o Fisco na presente autuação;

- em razão do disposto na Lei nº 13.288/16, que tipificou o contrato de integração nas atividades rurais, o diferimento do item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 seria aplicável às operações da Autuada (integradora), dada a imprescindibilidade do estabelecimento incubador integrado para a conclusão do ciclo produtivo das aves;

- mesmo com a exclusão da recomposição da conta gráfica do RICMS/02, o crédito indevido apurado pode ser compensado com o saldo credor acumulado, tendo em vista que ele se originou, também, do próprio diferimento tido como indevido pelo

Fisco. Em outras palavras, se houvesse destaque do imposto nos documentos fiscais, não haveria acumulação de crédito relativa a esses valores.

Ao fim, reitera os pedidos da impugnação original.

O Fisco volta a se manifestar às págs. 583/603, refutando os novos argumentos trazidos pela Defesa com base no citado parecer e pedindo, novamente, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria deste Conselho emite, então, seu parecer, no qual opina, quanto ao mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/17 a 18/04/17 e pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Inicialmente, a Defesa alega decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/17 a 18/04/17, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, visto que a notificação do lançamento foi realizada em 19/04/22.

Em contrapartida, o Fisco afirma que a norma aplicável ao caso é o art. 173, inciso I, do CTN, na qual a contagem do prazo decadencial inicia-se somente no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, de forma que a decadência do direito de constituir o crédito tributário referente a 2017 ocorreria apenas em 31/12/21.

Observe-se os dispositivos citados:

#### CTN

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;** expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

(...)

**Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Como se vê, o art. 150, § 4º, do CTN trata de prazo para homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Assim, nos períodos em que houve apuração e **pagamento de imposto** pelo contribuinte em valor menor do que o devido, o prazo decadencial para se homologar o pagamento realizado e exigir a parcela não declarada e não paga será de 5 (cinco), contados da data do fato gerador.

No caso do pagamento a menor, exceção feita apenas à hipótese em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para a qual será aplicado o prazo decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, qual seja, de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em tela, a Autuada possuía saldo credor acumulado durante todo o período das infrações, conforme consta do “Anexo 9 – CÓPIAS PGS. 03 A 05 DAPI’S” (págs. 81/93 dos autos), especificamente no campo “[092] Saldo credor para o período seguinte” da DAPI. Assim, não foram apurados débitos a pagar de ICMS operação própria no período e, conseqüentemente, **não foram realizados pagamentos** desse imposto.

Saliente-se que não havendo pagamento a ser homologado, não há que se falar em aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, de forma que resta correto o entendimento do Fisco, no sentido de que o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário contra a Autuada deve observar as prescrições do art. 173, inciso I, do CTN, tendo se iniciado em 01º/01/18, finalizando-se somente em 31/12/22.

Tendo em vista que o Auto de Infração foi notificado à Autuada em 19/04/22 (pág. 113), data anterior à finalização do transcurso do prazo decadencial, tempestivo foi o lançamento, de forma que a alegação de decadência do crédito tributário anterior a 18/04/17 deve ser afastada.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado, a autuação versa sobre aplicação indevida do diferimento do ICMS previsto no art. 8º, *caput*, da Parte Geral c/c item 8 da Parte 1 do Anexo II, ambos do RICMS/02, no período de 01/01/17 a 30/04/17, nas operações de saída interna (venda) de pintos de um dia, uma vez que a Autuada não se enquadra no conceito de “produtor rural incubador”, tendo deixado de observar a resposta da SUTRI à Consulta de Contribuinte nº 152/2019, por ela formulada.

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

De início, importante transcrever o trecho do Relatório Fiscal que descreve o desenvolvimento dos fatos que conduziram à presente autuação:

### 10) HISTÓRICO E IRREGULARIDADES APURADAS

Inicialmente, em análises e verificações fiscais ao “Banco de Dados – Balanço Remessa Retorno Industrialização Interna”, este disponibilizado pela DGP/SUFIS à DF/Sete Lagoas, para o período

compreendido entre 01/2017 a 04/2017, o Fisco identificou operações de vendas internas de “Pintos de Um Dia de Corte” praticadas pela VIBRA AGROINDUSTRIAL S/A – IE 001.727192.00-64, aquelas sem fazer constar o destaque do ICMS devido nos campos próprios das respectivas notas fiscais eletrônicas de saídas.

De acordo com as informações inseridas pelo contribuinte identificado acima, aos documentos fiscais correspondentes (AI – Anexo Provas 8), as respectivas operações estariam, na visão do mesmo, amparadas pelo diferimento do imposto, este descrito ao item 8 e/ou ao item 17, hoje 16, Parte 1, Anexo II do Decreto nº 43.080/2002...

(...)

Ocorre que, quando das verificações fiscais iniciais, não **se encontrando** a VIBRA codificada, classificada (CNAE-F – RFB – CNPJ), registrada (JUCEMG), e/ou cadastrada (SEF/MG), como produtor rural incubador, aos 18/06/2018, pela DF/Sete Lagoas, aquela foi intimada (AI - Anexo Provas 1) a justificar a utilização do diferimento do ICMS, esse inserido ao dispositivo transcrito acima, nas operações de vendas internas (CFOP 5102) de Pintos de Um Dia de Corte (código produto: 000000000002000013), diferimento este inserido ao item 8, Parte 1, Anexo II do RICMS/MG.

Aos 28/07/2018, por intermédio do protocolo CAFT nº 959073 (AI - Anexo Provas 2), a VIBRA, em atendimento e, em respostas à Intimação Fiscal nº 031/2018, assim se posiciona:

PROTOCOLO CAFT Nº 959073

“Considera-se que este estabelecimento é suporte para as atividades de integração realizadas pela empresa com produtores rurais na criação de frango de corte, já que a ração produzida é utilizada na alimentação dos animais alojados junto aos produtores rurais.

Entendemos que, apesar da atividade que efetivamente ocorre no endereço onde se encontra situada a unidade da empresa ser a fabricação de rações, o sistema de integração depende dessa unidade para funcionamento da cadeia avícola, já que recebe e remete ovos férteis para incubação em terceiro e está vinculada com os produtores rurais que cuidam da criação das aves.

Neste contexto, e considerando o objeto social da empresa, o entendimento da VIBRA é de que o diferimento conforme item 8 do Anexo II do Decreto 43.080/2002 (RICMS/MG) está adequadamente aplicado nas operações realizadas pela unidade de IE 001.727192.0064.

Visando alinhar os entendimentos, protocolamos a consulta de contribuinte, em anexo, e em caso de desacordo com a legislação, a empresa se dispõe a complementar as atividades secundárias nos registros do CNPJ e Inscrição Estadual, para que conste em seu cadastro essa atividade de “estabelecimento avicultor”, de modo que não pare dúvidas sobre as atividades exercidas pelo estabelecimento.” (grifos nossos)

Importa registrarmos que a Consulta de Contribuinte (AI - Anexo Provas 3) mencionada pela VIBRA em suas respostas à Intimação Fiscal nº 031/2018, aquela que foi protocolizada aos 25/07/2018, pela mesma, junto ao SIARE (Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual), com o nº de protocolo 201806675736- 5.

Em sequência, aos 30/07/2018, através do protocolo SIARE nº 201806854739-2, a unidade empresarial VIBRA, esta já qualificada ao início, solicitou a alteração cadastral de suas atividades econômicas com a inclusão, no rol das mesmas, da criação de frangos para corte, da produção de ovos e, do comércio atacadista de alimentos para animais, alterações estas deferidas pela AF/Sete Lagoas.

No entanto, tendo em vista o endereço de localização da empresa VIBRA (fábrica de rações), qual seja, Avenida Prefeito Alberto Moura, 7271 – Distrito Industrial – município de Sete Lagoas/MG – CEP: 35.702-383 - zona urbana, a DF/Sete Lagoas, por intermédio do ofício nº 044/2018 (AI - Anexo Provas 4), intimou aquela:

“(…) a apresentar, em 5 (cinco) dias úteis contados do recebimento deste ofício, de forma pormenorizada e objetiva, como e onde são exercidas, neste estabelecimento, as atividades de produção rural criação de frangos para corte e produção de ovos.

Aos 17/08/2018, por intermédio do protocolo CAFT nº 965187 (AF/Sete Lagoas), a VIBRA, em respostas (AI - Anexo Provas 5) à intimação correspondente ao ofício supracitado, replicou os argumentos apresentados junto ao protocolo CAFT nº 959073, esse já transcrito em parte anteriormente.

Prosseguindo, no que diz respeito à Consulta de Contribuinte nº 152/2019, protocolizada pela VIBRA AGROINDUSTRIAL S/A – IE 001.727192.00-64, aos 24/07/2019, a SUTRI/SEF/MG, em respostas aos questionamentos formulados pela empresa, em especial para o tema “diferimento”, assim se posicionou:

“Ressalte-se que o imposto incidente na venda de ave de um dia para terceiros não poderá ser diferido com base no item 8 do Anexo II do RICMS/2002, uma vez que, embora o destinatário seja estabelecimento avicultor, a Consulente não é produtor rural incubador, mas sim revendedor de ave de um dia.

(...)

Na hipótese de a Consulente ter efetuado procedimentos em desacordo com o exposto, poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária de sua circunscrição para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, observado o disposto no Capítulo XV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/2008.

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, (...)” (grifos nossos)

Não se conformando com a resposta dada pela SUTRI, para a Consulta de Contribuinte nº 152/2019, a VIBRA, em observância ao art. 44 do Decreto nº 44.747/2008 (RPTA/MG), a VIBRA interpôs recurso junto àquela Diretoria, objetivando a sua reformulação.

No entanto, a SUTRI em respostas ao Recurso de Consulta de Contribuinte nº 018/2019 (AI - Anexo Provas 6), uma vez mais, assim se posicionou:

“Cabe frisar que o estabelecimento da Recorrente é uma indústria de rações, como de fato tem como atividade principal informada no cadastro estadual a fabricação de alimentos para animais (CANE 1066-0/00), sendo inaplicável concebê-la como produtor rural para fins de aplicação do diferimento, mesmo que essa exerça de forma secundária atividade típica de produtor rural (criação de frangos para corte – CNAE 0155-5/01).

(...)

Portanto, cabe reiterar, conforme orientação contida na resposta ao item 2 da Consulta de Contribuinte nº 152/2019, que o imposto incidente na venda de ave de um dia pela Recorrente para terceiros não poderá ser diferido com base no item 8 do Anexo II do RICMS/2002, uma vez que, embora o destinatário seja estabelecimento avicultor, a Recorrente não é produtor rural incubador, não devendo ser estendido a essa operação qualquer tipo de tratamento tributário previsto exclusivamente para a industrialização, salvo expressa previsão legal nesse sentido.” (grifos nossos)

Dessa forma, histórico palestrado e transcrições realizadas, não sendo identificadas denúncias espontâneas e/ou TA's (Termos de Autodenúncia)

vinculados ao que foi até aqui descrito, lavrado o AIAF (Auto de Início de Ação Fiscal) nº 10.000041462.10 (...)

(Grifos do original – Destacou-se)

Como se vê, o núcleo da discussão na presente PTA gira em torno de se determinar se o Estabelecimento Autuado é ou não um “produtor rural incubador”, de forma a ser alcançado pelo diferimento do ICMS previsto no art. 8º, *caput*, da Parte Geral c/c item 8 da Parte 1 do Anexo II, ambos do RICMS/02, relacionado às saídas de aves de um dia:

RICMS/02

**Parte Geral**

Art. 8º O imposto será diferido nas hipóteses relacionadas no Anexo II, nas hipóteses específicas de diferimento previstas no Anexo IX e, ainda, naquelas não previstas nos supracitados anexos, desde que autorizadas mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

(...)

**ANEXO II**

PARTE 1

DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

(...)

**8. Saída de ave de um dia**, exceto a ornamental, de estabelecimento de produtor rural incubador para estabelecimento de avicultor ou de cooperativa de produtores rurais.

(Destacou-se)

Reitere-se que esse tema já foi objeto de análise pela SUTRI na Consulta de Contribuinte nº 152/2019, formulada pela Autuada, momento em que se concluiu, de forma peremptória, que “o estabelecimento da Recorrente é uma indústria de rações, como de fato tem como atividade principal informada no cadastro estadual a fabricação de alimentos para animais (CANE 1066-0/00), sendo inaplicável concebê-la como produtor rural para fins de aplicação do diferimento, mesmo que essa exerça de forma secundária atividade típica de produtor rural (criação de frangos para corte – CNAE 0155-5/01).”

A Defesa alega que há um equívoco nas conclusões da Consulta de Contribuinte nº 152/19, no que tange à inaplicabilidade do diferimento do item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, visto que o fato de a Impugnante contratar terceiros para realizar parte do seu processo produtivo, consubstanciada na incubação de ovos férteis que resulta no “produto” denominado ave/pinto de 1 dia, não lhe retira a qualidade de “estabelecimento produtor rural incubador”, especialmente porque esse

terceiro realizou a incubação por conta e ordem da Impugnante, o que equipara a operação a uma industrialização por encomenda.

Saliente-se que a Consulta de Contribuinte nº 152/19 foi formulada pela própria Autuada e que, como já visto, sua resposta é clara no sentido de que o estabelecimento da Autuada não se caracteriza como um “produtor rural incubador”, mas sim como fábrica de rações, razão pela qual não está alcançado pelo diferimento do imposto previsto no item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.

Esses mesmos argumentos de Defesa foram apresentados e rejeitados no âmbito da consulta formulada pela Autuada e, especialmente, no recurso apresentado contra a resposta dada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), que também não foi acatado.

Assim, como o diferimento em comento não alcança as operações ora autuadas, o procedimento correto a ser adotado pelo Contribuinte nas saídas de aves de um dia seria emitir notas fiscais **com retenção do imposto**, o qual deveria ter sido levado à apuração mensal, na DAPI, o que não foi realizado.

Considerando que os fatos aconteceram em 2017, de se destacar que a resposta à citada consulta, formulada em 2019, fez referência expressa à possibilidade de que a Autuada, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência da resposta, realizasse a denúncia espontânea das infrações praticadas, recolhendo o imposto correspondente sem multas, nos termos do art. 149, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

**Art. 149.** O tributo devido conforme resposta dada à consulta será pago sem imposição de penalidade, desde que:

**I - seja efetuado o recolhimento dentro do prazo de quinze dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta;**

(Destacou-se)

No entanto, a Autuada ficou-se inerte, razão pela qual o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para exigir o ICMS indevidamente diferido, acompanhado da respectiva multa de revalidação e demais acréscimos moratórios.

Dessa forma, como a Autuada não é um “estabelecimento produtor rural incubador”, mas sim uma fábrica de rações (entendimento esse inequivocamente corroborado pela SUTRI na Consulta de Contribuinte nº 152/2019), a ela não se aplica o diferimento do citado item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, razão pela qual devem ser afastados os argumentos apresentados.

Em seguida, a Defesa alega que as aves/pintos de um dia se enquadram no conceito de “aves vivas”, de forma que as operações internas de venda desses animais estão albergadas, também, pelo diferimento do ICMS previsto no item 16 (à época dos fatos, item 17) da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02.

No entanto, razão não lhe assiste.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O diferimento previsto no item 16 (à época dos fatos, item 17) da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 destina-se a aves vivas “adultas”, tipicamente destinadas ao abate/consumo final:

RICMS/02

ANEXO II

PARTE 1

DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

(...)

16 Saída de aves vivas, observadas as condições estabelecidas nos arts. 108 a 110 da Parte 1 do Anexo IX.

**Efeitos de 15/12/2002 a 11/09/2019 - Redação original:**

17 Saída de aves vivas, observadas as condições estabelecidas nos artigos 108 a 110 da Parte 1 do Anexo IX

Quando se trata de aves de um dia, o diferimento está previsto no já transcrito item 8 dessa Parte 1 do Anexo II do RICMS/02, pois de acordo com o princípio da especialidade jurídica, quando houver um conflito de normas, onde aparentemente duas regras diferentes se aplicam a uma mesma situação, deve prevalecer aquela que for mais específica para tal situação.

Assim, como o item 8 trata de diferimento do ICMS nas saídas de aves “**de um dia**”, ao passo que o item 17 se refere a diferimento do ICMS na saída de aves “**vivas**”, forçoso concluir que, por especialidade, às aves de um só é aplicável o diferimento do item 8, desde que estejam presentes os requisitos para sua utilização, o que não ocorre no caso dos autos.

O entendimento da Fiscalização é corroborado, no âmbito da própria Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, pela resposta à Consulta Interna nº 037/2020, que apesar de ser um instrumento interpretativo de caráter interno (não publicado), foi integralmente incluída nos autos (págs. 510/515), com posterior abertura de vista ao Contribuinte, por ter sido citada pelo Fisco como um dos elementos que sustentaram o seu entendimento na autuação.

Observe-se o tópico “Resposta” da citada consulta:

Consulta Interna nº 037/2020:

(...)

**Resposta:**

Na interpretação de normas jurídicas, por vezes, nos deparamos com um **conflito aparente de normas**. Quando isso ocorre, devemos tentar solucionar esse problema mediante a utilização de três critérios clássicos:

a) o critério da hierarquia que impõe a interpretação conforme com a Constituição; toda norma em confronto com preceito constitucional é inválida, daí a interpretação da norma de cima para baixo, nunca ao contrário;

b) o critério temporal no sentido de que a lei posterior revoga a anterior; e

c) **o critério da especialidade segundo o qual a norma de lei especial prevalece sobre a norma da lei geral** que não revoga a norma da legislação específica, salvo expressa disposição legal.

No que tange ao critério/princípio da especialidade, cumpre ressaltar que a norma se diz especial quando contiver os elementos de outra (geral) e acrescentar pormenores.

Nesse sentido, pode-se afirmar que não há normas ou disposições especiais ou gerais, em termos absolutos. A especialidade resulta da comparação entre elas, da qual se aponta uma relação de espécie e gênero. A norma será preponderante, quando especial.

Alguns exemplos do acima exposto podem ser encontrados no RICMS/2002. Senão vejamos:

O art. 108 da Parte 1 do Anexo IX estabelece que a operação de saída interestadual de ave viva está sujeita à incidência do ICMS, eis que encerra o diferimento previsto no item 16 da Parte 1 do Anexo II.

Por sua vez, o art. 623 da Parte 1 do Anexo IX estabelece que a operação de saída interestadual de ave, quando promovida por estabelecimento de produtor rural integrado situado neste Estado, em retorno ao estabelecimento abatedor localizado no Estado de São Paulo, desde que observado o disposto no Capítulo LXXXVII da Parte 1 do Anexo IX, deve ocorrer com suspensão do ICMS.

Conforme se constata, ambos os artigos, 108 e 623, cuidam de operações interestaduais com aves, porém, quando se tratar de operação interestadual envolvendo produtor rural mineiro que promova o retorno de ave para abatedouro situado no Estado de São Paulo, deverá prevalecer o supracitado art. 623, eis que, neste caso, o mesmo revela-se mais específico que o art. 108.

**Isso também se verifica, particularmente, quando analisamos os itens 8, 9 e 16 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/2002. Todos eles se referem a operações com aves vivas, porém, quando a operação envolver, especificamente, "ave de um dia", prevalecerão os itens 8 e 9 em relação ao item 16.**

Vale lembrar, ademais, que é princípio basilar de hermenêutica jurídica, aquele segundo o qual a

lei não contém palavras inúteis. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia. Não se presumem, na lei, palavras inúteis (Cf. Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 8ª. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

No caso em questão, verifica-se nos documentos fiscais apresentados que as operações realizadas pela empresa Vibra Agroindustrial S/A dizem respeito à venda específica de "pintos (aves) de um dia" e, em sendo assim, deve prevalecer o disposto no item 8 sobre o disposto no item 16, ambos da Parte 1 do Anexo II do RICMS/2002, o qual se aplica nas operações com aves vivas adultas.

Não obstante o acima exposto, observa-se, outrossim, que a empresa Vibra Agroindustrial S/A não é um estabelecimento produtor rural incubador e, portanto, conforme esclarecido na Consulta de Contribuinte nº 152/2019, suas vendas de "pintos de um dia" não poderão ocorrer ao abrigo do diferimento previsto no item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/2002, devendo tais operações sujeitarem-se à incidência do ICMS.

Por fim, cumpre esclarecer que se a empresa Vibra Agroindustrial S/A realizar operações de vendas de aves vivas adultas, não enquadradas no conceito de "aves de um dia", tais operações estarão amparadas pelo diferimento previsto no item 16 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002, desde que observadas as condições estabelecidas nos arts. 108 a 110 da Parte 1 do Anexo IX.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 25 de agosto de 2020.

(Destacou-se)

Tendo o Fisco adotado idêntico entendimento no presente trabalho, não há que se falar em aplicação, às operações de saída de aves de um dia realizadas pelo Estabelecimento Autuado, do diferimento previsto no item 17 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 (na redação vigente à época), razão pela qual deve ser afastado o argumento da Defesa.

A Impugnante cita, à pág. 118 e seguintes, sua condição de componente de "sistema de integração", do qual fazem parte produtores rurais que cuidam da criação de aves. Cita, ainda, a empresa HG Foods Ltda como contratada para realizar a incubação e choca dos ovos férteis. A seu ver, este "sistema de integração" estaria em conformidade com a Lei nº 13.288/16.

Em conexão com o tema da presente autuação, a Impugnante estabelece a seguinte vinculação entre o "sistema de integração" previsto na Lei nº 13.288/16 e o diferimento do item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/MG às págs. 132/133:

"A Lei n.º 13.288/2016 tipificou o contrato de integração nas atividades rurais, em sistema que permite a produção agrícola e pecuária de forma

associada, estabelecendo obrigações e responsabilidades gerais para os produtores integrados e os integradores, além de suprir as necessidades de crescimento do agronegócio.

Na integração, as partes contratantes conjugam recursos e esforços para atingir uma determinada produção agrícola ou pecuária, com partilha dos resultados obtidos (art. 2º, I, da Lei n.º 13.288/2016). O produtor rural se responsabiliza por parte do processo produtivo, como a produção de frutas ou engorda de frango e suínos, repassando essa produção à agroindústria, como matéria prima a ser processada e transformada no produto final. Esta, por sua vez, fornece ao produtor os insumos, ativos e serviços necessários à produção.

Sendo o planejamento, a realização da produção e da industrialização definidos em comum acordo entre as partes, a integração cria um vínculo similar ao de uma extensão do próprio estabelecimento do integrador, sendo que esse último pode, inclusive, fornecer máquinas e equipamentos e insumos ao produtor rural para a consecução dos objetivos em comum.

Frente aos efeitos do contrato de integração rural, bem como sua relevância para o agronegócio, **é adequada a interpretação no sentido de que o diferimento do item 8, do Anexo II, do RICMS/MG, deve estender seu alcance até a Impugnante, dada a imprescindibilidade do estabelecimento incubador integrado para a conclusão do ciclo produtivo criado em Minas Gerais.**

Isto é, **as atividades realizadas sob o regime de integração se incorporam, para fins jurídicos, na pessoa do integrador, que as pratica mediante a contratação de terceiros integrados. Daí que, neste caso, a própria Impugnante, enquanto integradora, realiza a atividade de incubação mediante estabelecimentos integrados a ela.**

Essa dinâmica contratual deve ser tida em conta **ao se interpretar a expressão “estabelecimento rural incubador”,** visto que tal condição não se restringe ao estabelecimento integrado, porquanto **a incubação, quando pactuada via contrato de integração, serve ao integrador.**

Daí que o sistema de integração pressuponha que **todas as fases do processo produtivo integrado sejam submetidas ao diferimento do ICMS,** tal qual previsto no RICMS/MG para as respectivas operações,

concentrando a sua incidência apenas nas vendas do produto final/industrializado.” (Grifou-se).

Ocorre que a Lei nº 13.228/16 trata de “contratos de integração, obrigações e responsabilidades nas relações contratuais entre produtores integrados e integradores, e dá outras providências”. Por sua posição hierárquica no ordenamento jurídico, a mesma não tem o condão de alterar ou subordinar a legislação tributária mineira, no que diz respeito ao ICMS.

E tal circunstância fica evidente mesmo no texto da Lei nº 13.288/16, quando nesta se lê em seu art. 9º, inciso XI:

Art. 9º. Ao produtor interessado em aderir ao sistema de integração será apresentado pelo integrador Documento de Informação Pré-Contratual - DIPC, contendo obrigatoriamente as seguintes informações atualizadas sobre:

(...)

XI - tributos e seguros incidentes na atividade e a responsabilidade das partes, segundo a **legislação pertinente;**

Portanto, a **legislação tributária pertinente**, a que se refere o art. 9º, inciso XI da Lei nº 13.288/16, é aquela que decorre do exercício da competência tributária do Estado de Minas Gerais, a qual está sendo objeto de análise no presente caso: a Lei 6.763/75 e, em especial, seu Regulamento (RICMS/02).

E, como já exposto acima, verifica-se que a legislação tributária mineira em vigor não acolheu, no presente caso, a interpretação pretendida pela Impugnante, pois a menção específica a “estabelecimento de produtor rural incubador” no item 8 da Parte 1 do Anexo II do RICMS/02 não permite a extensão de seu conteúdo para abranger estabelecimentos industriais, sejam eles integradores ou não, para gozo do diferimento.

Em seguida, a Defesa afirma que se o Fisco tivesse recomposto a conta corrente fiscal da Autuada, confrontando o saldo credor acumulado com os supostos débitos de ICMS apurados, não se apuraria nenhum saldo devedor do imposto no período fiscalizado, como se pode ver no “Doc. 4”, anexo à Impugnação.

Aduz que o procedimento deveria ter sido realizado de ofício, em face do direito à compensação assegurado pelos arts. 19 e 24, incisos I a III, da Lei Complementar nº 87/96 c/c arts. 62 e 65, § 1º, ambos do RICMS/02. Acrescenta, no aditamento à impugnação, que mesmo com exclusão da recomposição da conta gráfica do RICMS/02, o crédito indevido apurado pode ser compensado com o saldo credor acumulado, tendo em vista que ele se originou, também, do próprio diferimento tido como indevido pelo Fisco.

Conclui que, se houvesse destaque do imposto nos documentos fiscais, não haveria acumulação de crédito relativa a esses valores.

De início, importante destacar que a Defesa se confunde, pois a acusação fiscal não é de aproveitamento indevido de créditos, mas sim de aplicação indevida do diferimento do ICMS previsto no art. 8º, *caput*, da Parte Geral c/c item 8 da Parte 1 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo II, ambos do RICMS/02, no período de 01/05/17 a 30/09/20, nas operações de saída interna (venda) de pintos de um dia, com conseqüente falta de consignação de base de cálculo e de retenção/recolhimento do respectivo ICMS.

No caso, considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, sendo vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, nos termos do disposto no art. 89, inciso III e 89-A, do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

(...)

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Acresça-se, ainda, que o Decreto nº 46.698 de 30/12/14, alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluindo o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA e prevendo a possibilidade de se utilizar os créditos acumulados apenas para pagamento de crédito tributário decorrente da infração de apropriação indevida de créditos, que não é a hipótese dos autos:

RICMS/02

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“V - **verificação fiscal analítica** e conclusão fiscal;”

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

(Destacou-se)

Frisa-se que, com a alteração efetuada nos arts. 194 e 195 do RICMS/02, foi excluído o procedimento fiscal da verificação fiscal analítica (recomposição da conta gráfica do ICMS) da legislação mineira, de forma que não prospera a intenção da Autuada, de utilizar esse procedimento para afastar as exigências do presente lançamento, devendo ser afastado o argumento apresentado.

Ademais, a própria Autuada formulou a Consulta de Contribuinte nº 008/2022, nos termos do art. 37 e seguintes do RPTA, questionando à SUTRI sobre a possibilidade de recompor do saldo da conta corrente fiscal, para fins de quitação de ICMS que não tenha sido retido, escriturado e levado à apuração ao tempo correto.

Nessa consulta, a Autuada chega a admitir que resolveu acolher o entendimento fazendário pela tributação das saídas de pinto de um dia, evitando litígio com o estado de Minas Gerais:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 008/2022

(...)

SALIENTA A RESPOSTA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 152/2019, NO SEU ITEM 2: “RESSALTA-SE QUE O IMPOSTO INCIDENTE NA VENDA DE AVE DE UM DIA PARA TERCEIROS NÃO PODERÁ SER DIFERIDO COM BASE NO ITEM 8 DO ANEXO II DO RICMS/2002, UMA VEZ QUE, EMBORA O DESTINATÁRIO SEJA ESTABELECIMENTO AVICULTOR, A CONSULENTE NÃO É

PRODUTOR RURAL INCUBADOR, MAS SIM REVENDEDOR DE AVE DE UM DIA.”

RESSALTA QUE, APESAR DE A CONSULENTE NÃO CONCORDAR COM ESTE POSICIONAMENTO, UMA VEZ QUE NO SEU ENTENDER, DITA OPERAÇÃO (VENDA DE AVE DE 1 DIA) ESTARIA ABRIGADA PELO DIFERIMENTO DO IMPOSTO, EM FACE DO DISPOSTO DO ART. 8º DA PARTE GERAL, NO ITEM 16 DA PARTE 1 DO ANEXO II E NO ART. 108, INCISO III, DO ANEXO IX, TODOS DO RICMS/2002, **DECIDIU ACOLHER O ENTENDIMENTO DO ENTE FAZENDÁRIO, NO SENTIDO DE TRIBUTAR ESSAS OPERAÇÕES PELO ICMS, VISANDO COM ISSO EVITAR LITÍGIO COM O ESTADO DE MINAS GERAIS.**

(DESTACOU-SE)

A resposta da SUTRI ao questionamento da Autuada foi clara e objetiva, no sentido de que o saldo credor acumulado **não pode** ser utilizado retroativamente, para quitação de ICMS vencido, salvo nas hipóteses do Anexo VIII do RICMS/02 (que trata da utilização e transferência de crédito acumulado do imposto):

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 008/2022

(...)

1 - TENDO EM VISTA QUE POSSUÍA SALDO CREDOR NOS PERÍODOS EM QUE APLICOU O DIFERIMENTO NAS OPERAÇÕES, QUAL SERIA O PROCEDIMENTO CABÍVEL PARA RECOMPOSIÇÃO DO SALDO EM CONTA CORRENTE FISCAL, COM BASE NO DISPOSTO ART. 24, INCISOS I A III, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 C/C OS ARTS. 62 E 65, § 1º, DO RICMS/2002?

2 - EM CASO AFIRMATIVO DA QUESTÃO ANTERIOR, EM FACE DA ALUDIDA RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CORRENTE FISCAL, DEVERÁ PROCEDER COM A RETIFICAÇÃO DA EFD-ICMS/IPI E DA DAPI RELATIVA AO PERÍODO COMPREENDIDO PELAS CITADAS OPERAÇÕES, DE MODO A REGULARIZAR O SEU SALDO EM CONTA CORRENTE FISCAL?

RESPOSTA:

1 - POR OCASIÃO DA CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 152/2019, A CONSULENTE JÁ HAVIA SIDO ORIENTADA SOBRE A POSSIBILIDADE DE OFERECER DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM RELAÇÃO AOS FATOS APRESENTADOS, DOS QUAIS DECORREM TRIBUTOS E ACRÉSCIMOS A SEREM RECOLHIDOS.

**CABE SALIENTAR QUE, NOS TERMOS DO ART. 89-A DO RICMS/2002, É VEDADA A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS COM IMPOSTO VENCIDO, EXCETO NAS HIPÓTESES DO ANEXO VIII DO REFERIDO REGULAMENTO.**

**ASSIM, A EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR NA CONTA GRÁFICA DO ESTABELECIMENTO DA CONSULENTE, NOS PERÍODOS EM QUE AS NOTAS FISCAIS DEVERIAM SER EMITIDAS COM DÉBITO DO IMPOSTO, NÃO AUTORIZA A COMPENSAÇÃO RETROATIVA.**

2 - PREJUDICADA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 14 DE JANEIRO DE 2022.

(DESTACOU-SE)

Por todo o exposto, sem razão o argumento.

Em seguida, no que tange às multas, a Defesa afirma que não é possível cumular as multas de revalidação e isolada. Aduz ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa de revalidação e conclui que as multas exigidas são ilegais e possuem caráter confiscatório, por somarem montantes superiores ao teto máximo de 100% (cem por cento) do valor do imposto, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG).

No entanto, mais uma vez não lhe assiste razão.

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

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

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

Assim, 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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária que exige a consignação da base de cálculo do imposto nos documentos fiscais, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXXVII, da citada lei, como se deu no presente caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a aplicação de ambas as penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Em relação aos juros de mora, a incidência desses sobre as multas encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

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

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

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

(...)

(Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

**5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.**

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

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):

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

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

(...)

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

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

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal. Corretas, portanto, as multas exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que a reconhecia em relação ao período de 01/01/17 a 18/04/17. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Honório de Castro Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aleandro Pinto da Silva Júnior (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

**Sala das Sessões, 20 de outubro de 2022.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

P

---

Acórdão:	24.236/22/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002316414-76	
Impugnação:	40.010154173-01	
Impugnante:	Vibra Agroindustrial S/A	
	IE: 001727192.00-64	
Proc. S. Passivo:	Paulo Honório de Castro Júnior/Outro(s)	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, 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.

Pedindo vênias aos entendimentos em contrário e aos votos vencedores, entendo que merece reforma a decisão recorrida.

O ICMS, por se tratar de um tributo sujeito ao lançamento por homologação – também chamado “autolancamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente –, demanda que o ente tributante exerça o ônus de fiscalizar no prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste contexto, a Fiscalização tem, por consequência lógica, tem o mesmo prazo para homologar expressamente as atividades do contribuinte relativas à antecipação do pagamento do imposto, aperfeiçoando-se assim o lançamento. Lado outro, omitindo-se o Fisco, a referida homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria das obrigações, não existe obrigação ad aeternum, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, segundo o disposto no art. 113 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156, inciso V do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário.

Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência.

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste ponto é interessante destacar que, em pesquisa ao repositório de acórdãos publicados pelo CCMG, foi possível identificar inúmeros acórdãos e votos vencidos que reafirmam o entendimento consubstanciado neste voto, ao longo dos anos

de 2020 e 2021 foram mais de 20 decisões e/ou votos também nesse sentido, o que evidencia a natureza controvertida da matéria em questão.

Especificamente em relação ao tema objeto do lançamento em análise, a interpretação do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que reconhecer que a dedução de créditos leva ao entendimento evidente que houve pagamento do ICMS, ainda que a menor. O termo “pagamento” utilizado no art. 150, § 4º do CTN, certamente, é “impróprio”, assim como o legislador utilizou a expressão “imposto” para se referir aos mais variados tributos na Constituição. Portanto, o dimensionamento incorreto do crédito tributário, na hipótese de tributo lançado por homologação, não afasta a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

(...)

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Portanto, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, inciso I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o Fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

É importante destacar que a Recorrente cumpriu com todas as suas obrigações acessórias conforme dispõe a legislação vigente, com o que, o estado teve pleno conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, inclusive, o aproveitamento do crédito que gerou o recolhimento a menor. Em outras palavras, a Fiscalização dispunha

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

de informações e dados de forma substancialmente tempestiva para realizar o ônus que lhe incumbe que é fiscalizar as atividades realizadas pelos contribuintes.

Desta forma, entende-se que o crédito tributário exigido relativo ao período de 1º de janeiro a 18 de abril de 2017 já se encontrava extinto quando consumada a intimação do Auto de Infração, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, inciso VII, todos do CTN.

**Sala das Sessões, 20 de outubro de 2022.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich  
Conselheiro**

CCMIG