

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	5.511/21/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001645182-48	
Recurso de Revisão:	40.060152757-73	
Recorrente:	Seara Alimentos Ltda	
	IE: 186005547.19-11	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Fábio Augusto Chilo/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

***EMENTA***

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso.**

**Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação refere-se a retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por operação própria, no período de outubro de 2015 a maio de 2020, e de ICMS devido a título de substituição tributária, no período de outubro e novembro de 2015, uma vez que a Autuada utilizou-se indevidamente de redução de base de cálculo do imposto, prevista no item 19, ou, conforme o período, no item 20, ambos da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, nas operações de saída de mercadorias produzidas por outros estabelecimentos, relacionadas no item 43 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 (Produtos da indústria frigorífica, derivados de carne, relacionados nos Capítulos 2 e 16 da NBM/SH).

De acordo com o disposto no subitem 19.6 (vigente até 27/12/19), ou 20.6 (vigente a partir de 28/12/19), ambos do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, referido benefício somente se aplica à operação promovida pelo próprio fabricante, contudo, a atividade da Autuada é comércio atacadista de produtos alimentícios em geral.

O Fisco informa que, por força do art. 1º, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02 e mediante Regime Especial nº 45.000001119-45, foi atribuída à Contribuinte a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no estado, de mercadorias sujeitas a substituição tributária relacionadas no item 43 (vigente até 31/12/15) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS devido por operação própria, correspondente Multa de Revalidação (simples) prevista no art. 56, inciso II, ICMS devido a título de substituição tributária, correspondente Multa de Revalidação (em dobro) prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.828/21/3ª, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do Parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Priscilla Moreno Takakura e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão (fls. 729/754).

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 22.946/18/3ª, 22.072/19/2ª e 22.509/21/2ª, indicados como paradigmas.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 830/855, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### ***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.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 22.946/18/3ª, 22.072/19/2ª e 22.509/21/2ª, indicados como paradigmas.

Após discorrer sobre o seu entendimento para a reforma da decisão recorrida, a Recorrente alega que esta diverge dos Acórdãos trazidos como paradigmas n.ºs 22.946/18/3<sup>a</sup>, 22.072/19/2<sup>a</sup> e 22.509/21/2<sup>a</sup>, dizendo que referida divergência dá-se no que tange, respectivamente, “(i) à ausência de fundamentação e comprovação no momento do lançamento dos elementos necessários ao afastamento da decisão judicial proferida no Mandado de Segurança n.º 6097220-59.2015.8.13.0024, (ii) à impossibilidade de complementação do lançamento no curso do processo administrativo com o objeto de alterar o critério jurídico do lançamento, (iii) à necessidade de cancelamento da autuação porque a autoridade julgadora não está adstrita ao parecer da AGE, devendo haver a motivação de suas razões.

**Quanto ao Acórdão paradigma de n.º 22.946/18/3<sup>a</sup>:**

Registra-se que a decisão proferida no Acórdão n.º 22.946/18/3<sup>a</sup> foi submetida à apreciação, em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, porém não sofrendo qualquer alteração, conforme decisão proferida no Acórdão n.º 5.101/18/CE (“*não conhecer do Recurso de Revisão*”), estando, portanto, citada decisão, apta a ser analisada quanto aos pressupostos de admissibilidade do presente Recurso de Revisão.

Sustenta a Recorrente que “*da leitura do lançamento, verifica-se que a Autoridade Administrativa se limitou a apontar como fundamento a suposta utilização indevida de base de cálculo pela Recorrente, prevista no item 19, ou, conforme o período, no item 20, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS – Anexo pelo qual se disciplina a redução de base de cálculo*”.

Afirma que “*é estabelecimento atacadista e detém decisão judicial transitada em julgado que lhe permite a utilização da referida redução de base de cálculo (prevista no Anexo IV do RICMS/MG), conforme trecho do v. acórdão*”:

“(…) CONFORME DECISÃO JÁ REPRODUZIDA ACIMA, ESSA AÇÃO APENAS DETERMINOU “AO IMPETRADO QUE SE ABSTENHA DE AUTUAR A IMPETRANTE NO TOCANTE A UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS CONFERIDOS PELO DECRETO Nº 45.515/2010, PELO DECRETO Nº 45.587/2011, E, AINDA, PELO PRÓPRIO RICMS/MG (ANEXO IV – DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO), NO QUE SE REFERE AO TRATAMENTO DIFERENCIADO CONFERIDO EM RAZÃO DA ORIGEM (PRODUTO PRODUZIDO FORA DE MINAS GERAIS)”.

Aduz que “*seguindo essa linha de raciocínio, tratando-se (i) de discussão judicial travada entre a Recorrente e a Autoridade Administrativa, bem como (ii) que lhe garantiu utilizar idêntico benefício fiscal objeto do presente PTA, incumbia à Autoridade Administrativa, no momento do lançamento, expor os motivos pelos quais a referida decisão judicial não seria aplicável ao presente caso, especialmente para se evitar incorrer em crime de desobediência. Porém, não é o que se verifica no presente caso, haja vista que da análise da descrição dos fatos, a Autoridade Administrativa não tece qualquer consideração ao referido provimento jurisdicional garantido à Recorrente. Pelo contrário, trata do Auto de Infração como se a decisão judicial sequer existisse*”.

Após sustentar que “se o Fisco mineiro considera que: (i) A Recorrente demandou o Poder Judiciário mineiro; (ii) Em tal ação, visou-se questionar a inconstitucionalidade do benefício fiscal que exige, para sua fruição, industrialização no território mineiro; (iii) Havendo pedido para que ela, Recorrente (e seus estabelecimentos filiais), possa se utilizar de tal benefício fiscal, sem necessitar ser um industrial (ou seja, não precisa industrializar a mercadoria no Estado de Minas Gerais para usufruir de tal benefício)”, traz a Recorrente as seguintes indagações: qual o efeito prático de tal decisão se ela resulta na autuação fiscal em questão? Enfim, qual o “bem da vida” jurídico obtido pela Recorrente, estabelecimento atacadista, na esfera judicial?.

Assevera a Recorrente que “justamente por inexistirem tais premissas por ocasião da autuação fiscal, a sugerir a inaplicabilidade da decisão judicial ao presente caso, far-se-ia imprescindível externar a razão de a decisão judicial não ser aplicada no presente caso (princípio da motivação e fundamentação do lançamento) e, com isso, permitiria o integral direito de defesa da Recorrente sobre o tema”.

Acusa a Recorrente que “está-se diante de algo muito grave! Descumprir decisão judicial sem ponderação minimamente adequada”.

No entender da Recorrente “é nítido o vício constante do lançamento e consequentemente cerceamento do direito de defesa da Recorrente que somente teve acesso às razões do entendimento da Autoridade Administrativa não no momento da lavratura do Auto de Infração, como deveria ser o caso, mas, posteriormente, em manifestação fiscal”.

Argui a Recorrente que “sequer foi concedida abertura de vista à Recorrente, seja acerca da manifestação fiscal, seja acerca da manifestação da AGE, em violação ao exigido pelo art. 140, §1º do RPTA”.

Aduz que “o art. 142 do CTN elenca como requisito essencial ao lançamento a verificação do fato gerador”. E “por certo que, havendo causa de impossibilidade de lavratura de Auto de Infração ante decisão judicial, da qual a Autoridade Administrativa é sabedora há muito, o ônus de comprovar que não se aplica é exclusivo da Autoridade Administrativa e parte essencial ao lançamento”.

Diz a Recorrente que “causa até certo espanto ter havido o julgamento do processo sem que houvesse o contraditório pela Recorrente”.

Assevera a Recorrente que “eventuais materialidades que criam distinções ou condições, que tornam a Recorrente sujeita à autuação fiscal (em decorrência da não aplicação de decisão judicial transitada em julgado) devem se fazer presentes no momento da autuação fiscal”.

Sustenta a Recorrente que “nesse sentido, é que o v. acórdão recorrido deu interpretação divergente daquela conferida pelo Acórdão indicado como paradigma nº 22.946/18/3ª, haja vista que no presente caso o entendimento do voto condutor foi pela manutenção do lançamento, a despeito da ausência de elementos suficientes no momento da autuação, enquanto que no acórdão paradigma, julgou-se improcedente o lançamento, tendo em vista que os elementos trazidos pela Autoridade Administrativa seriam insuficientes para sustentar a acusação fiscal”.

Traz a Recorrente o seguinte cotejo da decisão paradigma e recorrida com intuito de demonstrar a suposta divergência:

**ACÓRDÃO RECORRIDO (23.828/21/3ª)**

**Voto:** “ASSIM, SUPERADA A QUESTÃO REFERENTE À ABRANGÊNCIA DO MANDADO DE SEGURANÇA TRAZIDA PELA DEFESA, RESTANDO CLARAMENTE DEMONSTRADO PELA AGE QUE O PRESENTE LANÇAMENTO ESCAPA AO ALCANCE DA COISA JULGADA FORMADA NOS AUTOS DA AÇÃO, PASSA-SE, ENTÃO, À ABORDAGEM DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO.”

(...)

**ACÓRDÃO PARADIGMA (22.946/18/3ª)**

**Voto:** “ASSIM, ABSORVENDO OS ENSINAMENTOS DE LUCIANO AMARO, PODE-SE AFIRMAR QUE A MATERIALIDADE DO ILÍCITO DIZ RESPEITO AO EXAME DO FATO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE ELE TERIA OCORRIDO, E QUE, NO CASO DOS AUTOS, NÃO RESTOU DEMONSTRADA A OCORRÊNCIA LAVRADA PELA FISCALIZAÇÃO, MAS APENAS INDÍCIOS DE UMA POSSÍVEL SONEGAÇÃO FISCAL.

POR OUTRO LADO, LEMBRA O FISCO, AO CONTESTAR AS ALEGAÇÕES CONTRÁRIAS AO ARBITRAMENTO, QUE OS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO “ATO ADMINISTRATIVO”, GOZAM DE DOIS ATRIBUTOS: A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE (O ATO ADMINISTRATIVO SE PRESUME LEGÍTIMO CONFORME A LEI) E A PRESUNÇÃO DA VERACIDADE (O ATO ADMINISTRATIVO É VERDADEIRO CONFORME A REALIDADE), ATÉ PROVA EM CONTRÁRIO – PRESUNÇÃO “JURIS TANTUM”.

TAIS ATRIBUTOS, NO ENTANTO, **NÃO PODEM E NÃO DEVEM SER UTILIZADOS DE MODO A COBRAR TRIBUTO CUJO FATO GERADOR NÃO SE MOSTRE EVIDENTE.**

NESTE SENTIDO, CONFORME ENSINA O PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO, “**NÃO SE APLICA AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO A DOCTRINA SEGUNDO A QUAL OS ATOS ADMINISTRATIVOS GOZAM DE PRESUNÇÃO DE VALIDADE, CABENDO SEMPRE AO PARTICULAR O ÔNUS DA PROVA DOS FATOS NECESSÁRIOS A INFIRMÁ-LOS.** O TRIBUTO SOMENTE É DEVIDO SE OCORRE O FATO QUE, NOS TERMOS DA LEI, FAZ SURGIR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE. SERIA, ASSIM, ABSURDO ADMITIR QUE O CONTRIBUINTE TIVESSE DE PAGAR UM TRIBUTO APENAS PORQUE NÃO TEVE CONDIÇÕES DE PROVAR A INOCORRÊNCIA DE DETERMINADO FATO”.

NOUTRO GIRO, **IMPUTAR À IMPUGNANTE A PRODUÇÃO DE PROVA NEGATIVA**, OU SEJA, A DE QUE NÃO COMERCIALIZOU MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL, **NÃO SE COADUNA COM O DIREITO PÁTRIO.”.**

COM EFEITO, O ÔNUS DE PROVAR A PRÁTICA DO ATO EXCESSIVO É DA FAZENDA PÚBLICA, ATRAVÉS DE FISCALIZAÇÃO EFICIENTE, POIS FAZER UMA PROVA NEGATIVA OU PROBATIO DIABÓLICA É A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROVA MAIS DIFÍCIL DENTRO DO ORDENAMENTO JURÍDICO, NÃO OBSTANTE ALGUMAS DECISÕES JUDICIAIS EM SENTIDO CONTRÁRIO. (GRIFOS APOSTOS PELA RECORRENTE).

Conclui a Recorrente que “o v. acórdão recorrido ignorou a insuficiência dos elementos trazidos pela Autoridade Fiscal no momento da lavratura do Auto de Infração, especialmente em razão de desconsideração de provimento jurisdicional sobre o tema objeto de lançamento, sem trazer qualquer motivação ou comprovação de sua inaplicabilidade ao presente caso e objetivando a complementação no curso do processo administrativo, o que é vedado. Os elementos essenciais ao lançamento devem ser trazidos no momento do lançamento, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Por sua vez, no v. acórdão **paradigma**, concluiu-se pela improcedência do lançamento, haja vista que a Autoridade Administrativa não trouxe os elementos necessários para comprovar a infração”.

Afirma ainda a Recorrente que “no caso presente caso, tanto é claro que tal materialidade (juízo crítico necessário para se ter por afastados os efeitos jurídicos da decisão judicial) deveria se fazer presente por ocasião do lançamento, que é questão fundamental e inexorável para manutenção da cobrança”.

Entende a Recorrente que havendo divergência na interpretação conferida por outra decisão de Câmara do Conselho de Contribuintes da SEFAZ/MG, de rigor, deve ser conhecido e provido o presente Recurso de Revisão, para o fim de anular o Auto de Infração, dado que não foram trazidos os elementos necessários à comprovação da infração, bem como a motivação acerca da inaplicabilidade do provimento jurisdicional.

Cumpre, de início, frisar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferida pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre a mesma matéria, logicamente dentro das mesmas condições e sob as mesmas circunstâncias fáticas.

Dessa forma, respaldado nesse entendimento, com fulcro no inciso II do art. 163 do RPTA, constata-se que **não** há divergência de decisões quanto à aplicação da legislação tributária quando são analisados dois lançamentos com aspectos fáticos de irregularidades e provas totalmente distintos.

Observe-se as imputações fiscais de ambos os lançamentos:

### **DECISÃO RECORRIDA:**

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA. CONSTATAÇÃO FISCAL DE QUE A AUTUADA UTILIZOU-SE INDEVIDAMENTE DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, PREVISTA NO ITEM 19, OU, CONFORME O PERÍODO, NO ITEM 20, AMBOS DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE

MERCADORIAS PRODUZIDAS POR OUTROS ESTABELECIMENTOS, RELACIONADAS NO ITEM 43 DA PARTE 6 DO ANEXO IV DO RICMS/02, CUJO BENEFÍCIO SOMENTE SE APLICA À OPERAÇÃO PROMOVIDA PELO PRÓPRIO FABRICANTE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA – PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. CONSTATAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST, DEVIDO PELA AUTUADA, NAS REMESSAS DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS CONSTANTES DO ITEM 43 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, EM RAZÃO DA APLICAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, PREVISTA NO ITEM 19, OU, CONFORME O PERÍODO, NO ITEM 20, AMBOS DA PARTE 1 DO ANEXO IV DO RICMS/02, PARA AS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIAS RELACIONADAS NO ITEM 43 DA PARTE 6 DO ANEXO IV DO RICMS/02, CUJO BENEFÍCIO SOMENTE SE APLICA À OPERAÇÃO PROMOVIDA PELO PRÓPRIO FABRICANTE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

**Acórdão paradigma de nº 22.946/18/3ª:**

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SIMILARES - ENTRADA, ESTOQUE E/OU SAÍDA DESACOBERTADOS. IMPUTAÇÃO DE AQUISIÇÃO, TRANSPORTE E SAÍDA DE COMBUSTÍVEIS (ÁLCOOL HIDRATADO CARBURANTE, ÓLEO DIESEL E GASOLINA) DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, APURADA MEDIANTE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS E CANCELADOS E CONFRONTO DA CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DOS VEÍCULOS TRANSPORTADORES. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, § 2º, INCISO III E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. OS ELEMENTOS DOS AUTOS, NO ENTANTO, NÃO CONDUZEM À CONCLUSÃO INEQUÍVOCA DE QUE OS FATOS ACONTECERAM NOS TERMOS NARRADOS PELA FISCALIZAÇÃO. CONCLUI-SE QUE SÃO FORTES OS INDÍCIOS, MAS INSUFICIENTES PARA SUSTENTAR, ISOLADAMENTE, A ACUSAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

**CUMPRE DESTACAR, TAMBÉM, QUE O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ENCONTRA-SE CALCADO NA ANÁLISE DOS CONHECIMENTOS DE**

**TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – CTRCs EMITIDOS PELA AUTUADA.**

CONSIDERANDO QUE A IMPUGNANTE É REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS – TRR, O FISCO TRANSFERIU PARA A MERCADORIA MENCIONADA NO CTCR, A IRREGULARIDADE CONSTATADA NO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE.

ASSIM, POR EXEMPLO, SE O FISCO IDENTIFICOU O CANCELAMENTO IRREGULAR DE UM CTCR QUE MENCIONA O TRANSPORTE DE GASOLINA, CONSIDEROU COMO SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL A QUANTIDADE DE MERCADORIA (GASOLINA) MENCIONADA NO REFERIDO CTCR.

**EM SÍNTESE, O FISCO ESTÁ CONSIDERANDO QUE A AUTUADA COMERCIALIZOU COMBUSTÍVEIS SEM DOCUMENTO FISCAL E SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, EM DECORRÊNCIA DAS DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE O VOLUME TRANSPORTADO INDICADO NO CTCR E A CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DO VEÍCULO TRANSPORTADOR, BEM COMO PELA EXISTÊNCIA DE CTRCs CANCELADOS IRREGULARMENTE, CONFORME DESCRITO NA PLANILHA DE FLS. 9.154/9.159.**

(...) (GRIFOU-SE).

A simples leitura das acusações fiscais sinaliza que os fatos e as provas analisados nos autos são totalmente distintos, podendo levar a resultados de julgamentos totalmente distintos, como de fato ocorreu no caso em tela.

Como dito, o objetivo desta espécie de Recurso de Revisão é a uniformização de decisões que versem sobre a mesma matéria, dentro das mesmas condições e sob as mesmas circunstâncias fáticas.

Dessa forma, constatando-se que os lançamentos sob análise cuidam de aspectos fáticos distintos, as decisões não guardam, necessariamente, pertinência quanto ao resultado final.

Verifica-se, pois, **não** assistir razão à Recorrente, uma vez **não** caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, pois não há qualquer similaridade entre os aspectos fáticos relativos a cada processo, muito menos sobre questão inerente a eventual ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Nesse sentido, destaca-se que o entendimento externado no Acórdão nº 22.946/18/3ª, além de se referir a caso concreto totalmente distinto, foi fundamentado na ausência de provas da infração imputada ao Sujeito Passivo, tendo constado na referida decisão que, **“constata-se que os elementos carregados não conduzem à conclusão inequívoca de que, os fatos aconteceram nos termos narrados pela Fiscalização”**, o que não ocorreu no caso do presente processo, no que diz respeito aos elementos probatórios da acusação fiscal, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.946/18/3ª - (PARADIGMA)

**“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS (ÁLCOOL, ÓLEO DIESEL E GASOLINA),**



NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2001 A NOVEMBRO DE 2005, **DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL, APURADAS MEDIANTE ANÁLISE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS E CANCELADOS NO PERÍODO, CONFRONTADOS COM A CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DOS VEÍCULOS TRANSPORTADORES (TANQUES DE COMBUSTÍVEIS).** (...)

AS DEMAIS QUESTÕES PROBATÓRIAS E DE SANEAMENTO PROCESSUAL, COM O DESIDERATO DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL, FORAM ATINGIDAS COM O RESULTADO DA DILIGÊNCIA PROPOSTA PELA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG EM 20/05/11.

CUMPRE DESTACAR, TAMBÉM, QUE O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ENCONTRA-SE CALCADO NA ANÁLISE DOS CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS – CTRCS EMITIDOS PELA AUTUADA.

CONSIDERANDO QUE A IMPUGNANTE É REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS – TRR, O FISCO TRANSFERIU PARA A MERCADORIA MENCIONADA NO CTRC, A IRREGULARIDADE CONSTATADA NO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE.

ASSIM, POR EXEMPLO, SE O FISCO IDENTIFICOU O CANCELAMENTO IRREGULAR DE UM CTRC QUE MENCIONA O TRANSPORTE DE GASOLINA, CONSIDEROU COMO SAÍDA DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL A QUANTIDADE DE MERCADORIA (GASOLINA) MENCIONADA NO REFERIDO CTRC.

EM SÍNTESE, O FISCO ESTÁ CONSIDERANDO QUE A AUTUADA COMERCIALIZOU COMBUSTÍVEIS SEM DOCUMENTO FISCAL E SEM O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, EM DECORRÊNCIA DAS DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE O VOLUME TRANSPORTADO INDICADO NO CTRC E A CAPACIDADE VOLUMÉTRICA DO VEÍCULO TRANSPORTADOR, BEM COMO PELA EXISTÊNCIA DE CTRCS CANCELADOS IRREGULARMENTE, CONFORME DESCRITO NA PLANILHA DE FLS. 9.154/9.159.

(...)

POR OUTRO LADO, VERIFICA-SE QUE O FISCO, COM BASE NOS CITADOS INDÍCIOS, PODERIA BUSCAR SUA COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DE OUTROS PROCEDIMENTOS FISCAIS JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS ENVOLVIDOS OU ADOTADOS OUTROS ELEMENTOS QUE SOMASSEM AOS INDÍCIOS COLETADOS. NÃO O FAZENDO, PERMANECE UMA GRANDE DÚVIDA QUANTO ÀS CONCLUSÕES DO FISCO NA ANÁLISE DOS FATOS.

A DÚVIDA, NESTE CASO, MILITA A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO. EVIDENCIA-SE CABÍVEL O ENTENDIMENTO PREVISTO NO INCISO II DO ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN, QUE ASSIM DETERMINA:

(...)

MUITO EMBORA SE DIGA QUE A REGRA DO ART. 112 DO CTN SOMENTE SE APLICA EM RELAÇÃO ÀS PENALIDADES, AO SE ANALISAR A HIPÓTESE DE APLICAÇÃO NO PRESENTE CASO, O QUE SE BUSCA É CONFRONTAR OS FATOS NARRADOS COM A MATERIALIDADE DO ILÍCITO. TRATA-SE, PORTANTO, DA VALORIZAÇÃO DAS PROVAS.

LECIONANDO SOBRE O TEMA, O PROFESSOR SACHA CALMON (2001, P-577), DESTACA:

(...)

POR SUA VEZ, LUCIANO AMARO (2008 – P. 222/223), AO DISCORRER SOBRE A INTERPRETAÇÃO BENIGNA PRESENTE NO CTN ASSIM EXPÕE:

(...)

POR OUTRO LADO, LEMBRA O FISCO, AO CONTESTAR AS ALEGAÇÕES CONTRÁRIAS AO ARBITRAMENTO, QUE OS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO “ATO ADMINISTRATIVO”, GOZAM DE DOIS ATRIBUTOS: A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE (O ATO ADMINISTRATIVO SE PRESUME LEGÍTIMO CONFORME A LEI) E A PRESUNÇÃO DA VERACIDADE (O ATO ADMINISTRATIVO É VERDADEIRO CONFORME A REALIDADE), ATÉ PROVA EM CONTRÁRIO – PRESUNÇÃO “JURIS TANTUM”.

TAIS ATRIBUTOS, NO ENTANTO, NÃO PODEM E NÃO DEVEM SER UTILIZADOS DE MODO A COBRAR TRIBUTO CUJO FATO GERADOR NÃO SE MOSTRE EVIDENTE.

NESTE SENTIDO, CONFORME ENSINA O PROFESSOR HUGO DE BRITO MACHADO, “NÃO SE APLICA AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO A DOCTRINA SEGUNDO A QUAL OS ATOS ADMINISTRATIVOS GOZAM DE PRESUNÇÃO DE VALIDADE, CABENDO SEMPRE AO PARTICULAR O ÔNUS DA PROVA DOS FATOS NECESSÁRIOS A INFIRMÁ-LOS.

O TRIBUTO SOMENTE É DEVIDO SE OCORRE O FATO QUE, NOS TERMOS DA LEI, FAZ SURGIR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE.

SERIA, ASSIM, ABSURDO ADMITIR QUE O CONTRIBUINTE TIVESSE DE PAGAR UM TRIBUTO APENAS PORQUE NÃO TEVE CONDIÇÕES DE PROVAR A INOCORRÊNCIA DE DETERMINADO FATO”.

NOUTRO GIRO, IMPUTAR À IMPUGNANTE A PRODUÇÃO DE PROVA NEGATIVA, OU SEJA, A DE QUE NÃO COMERCIALIZOU MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL, NÃO SE COADUNA COM O DIREITO PÁTRIO.

COM EFEITO, O ÔNUS DE PROVAR A PRÁTICA DO ATO EXCESSIVO É DA FAZENDA PÚBLICA, ATRAVÉS DE FISCALIZAÇÃO EFICIENTE, POIS FAZER UMA PROVA NEGATIVA OU PROBATIO DIABÓLICA É A PROVA MAIS DIFÍCIL DENTRO DO ORDENAMENTO JURÍDICO, NÃO OBSTANTE ALGUMAS DECISÕES JUDICIAIS EM SENTIDO CONTRÁRIO.

(...)

CONTUDO, A CONSTATAÇÃO DE QUE REFERIDOS DOCUMENTOS FORAM CANCELADOS IRREGULARMENTE, E EM ALGUNS DELES CONSTAR A APOSIÇÃO DA ASSINATURÁ DO DESTINATÁRIO DAS MERCADORIAS OU CARIMBO DA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL, POR SI SÓ, NÃO CONDUZ À CONCLUSÃO FISCAL DE QUE A OPERAÇÃO COM A MERCADORIA DEU-SE SEM ACOBERTAMENTO FISCAL.

COMO FUNDAMENTADO ANTERIORMENTE, NÃO HÁ QUALQUER PROVA DE QUE OS DESTINATÁRIOS NÃO POSSUAM AS NOTAS FISCAIS DOS PRODUTOS MENCIONADOS NOS REFERIDOS CTRCS.

DESSA FORMA, NÃO ESTANDO PRESENTES NO AUTO DE INFRAÇÃO OS REQUISITOS E PRESSUPOSTOS NECESSÁRIOS PARA SUA LAVRATURA, CONCLUI-SE PELO CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS.” (GRIFOU-SE)

Além disso, como se vê do texto acima, na decisão indicada como paradigma constou a afirmação de que, ***“as demais questões probatórias e de saneamento processual, com o desiderato da busca da verdade material, foram atingidas com o resultado da diligência proposta pela 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG em 20/05/11”***.

Embora a Câmara *a quo* tenha entendido pela desnecessidade de qualquer saneamento processual ao presente caso, a Impugnante também teve oportunidade em sua impugnação de apresentar documentos que induzissem a Câmara Julgadora a ter, no mínimo, uma dúvida razoável sobre a infração a ela atribuída, o que não ocorreu no caso dos autos.

Vale registrar que, à unanimidade dos votos, os Conselheiros (nos termos do parecer opinativo da Assessoria desta Casa) tiveram entendimento coincidente com os fundamentos apresentados pela Advocacia Geral do Estado em parecer, no sentido de que o presente lançamento escapa ao alcance da coisa julgada formada nos autos da ação judicial, julgando, assim, procedente o lançamento uma vez caracterizada a irregularidade apontada pelo Fisco. Confira-se:

**ACÓRDÃO RECORRIDO Nº 23.828/21/3ª**

(...)

ASSIM, SUPERADA A QUESTÃO REFERENTE À ABRANGÊNCIA DO MANDADO DE SEGURANÇA TRAZIDA PELA DEFESA, RESTANDO CLARAMENTE DEMONSTRADO PELA AGE QUE **O PRESENTE LANÇAMENTO ESCAPA AO ALCANCE DA COISA JULGADA FORMADA NOS AUTOS DA AÇÃO**, PASSA-SE, ENTÃO, À ABORDAGEM DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO.

(...)

OU SEJA, A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EM EXAME NÃO PODE SER APLICADA EM OPERAÇÕES DE SAÍDA DE QUALQUER ATACADISTA OU DISTRIBUIDOR, AINDA QUE A MERCADORIA TENHA SIDO PRODUZIDA NO ESTADO DE MINAS GERAIS, NÃO HAVENDO, PORTANTO, A ANÁLISE DA ORIGEM DO PRODUTO.

**TAL FATO REFORÇA AINDA MAIS A CONCLUSÃO DA AGE DE QUE O PRESENTE LANÇAMENTO ESTÁ FORA DO ALCANCE DO MANDADO DE SEGURANÇA APRESENTADO PELA DEFESA, NO MOMENTO EM QUE, CONFORME DECISÃO JÁ REPRODUZIDA ACIMA, ESSA AÇÃO APENAS DETERMINOU “AO IMPETRADO QUE SE ABSTENHA DE AUTUAR A IMPETRANTE NO TOCANTE A UTILIZAÇÃO DOS BENEFÍCIOS CONFERIDOS PELO DECRETO Nº 45.515/2010, PELO DECRETO Nº 45.587/2011, E, AINDA, PELO PRÓPRIO RICMS/MG (ANEXO IV – DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO), NO QUE SE REFERE AO TRATAMENTO DIFERENCIADO CONFERIDO EM RAZÃO DA ORIGEM (PRODUTO PRODUZIDO FORA DE MINAS GERAIS)”.**

EM RELAÇÃO À AFIRMAÇÃO DA IMPUGNANTE DE QUE “NÃO POSSUI UNIDADES INDUSTRIAIS DENTRO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, MAS APENAS FILIAIS DE VENDA”, VALE TRAZER O REGISTRO DO FISCO DE QUE ISSO NÃO É VERDADE, POIS EXISTEM VÁRIAS FILIAS INDUSTRIAIS ESTABELECIDAS NO ESTADO DE MINAS GERAIS, COMO, POR EXEMPLO, A FILIAL LOCALIZADA NA CIDADE DE PASSOS/MG, I.E. 186.005547-0508, CNAE 1012-1/01 (ABATE DE AVES), QUE ABATE AVES, INDUSTRIALIZA OS PRODUTOS RESULTANTES DESSES ABATES E OS TRANSFERE PARA A AUTUADA (FILIAL ATACADISTA) E PARA OUTROS ESTADOS.

**DIANTE DO EXPOSTO, RESULTAM CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DAS DIFERENÇAS DE ICMS/OP E ICMS/ST, E DAS RESPECTIVAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO CONTIDAS NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75:**

(...)

**ASSIM, CONSIDERANDO QUE O LANÇAMENTO FOI REALIZADO COM A PLENA OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE AS INFRAÇÕES COMETIDAS PELA AUTUADA RESTARAM DEVIDAMENTE COMPROVADAS, E QUE OS ARGUMENTOS TRAZIDOS PELA IMPUGNANTE NÃO SE REVELAM CAPAZES DE**

**ELIDIR A ACUSAÇÃO FISCAL, LEGÍTIMO É O LANÇAMENTO EM EXAME.**

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR A ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. PRISCILLA MORENO TAKAKURA E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, A DRA. JOANA FARIA SALOMÉ. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS LUIZ GERALDO DE OLIVEIRA (REVISOR) E PAULA PRADO VEIGA DE PINHO.

**SALA DAS SESSÕES, 29 DE JUNHO DE 2021.**

**THIAGO ÁLVARES FEITAL**

**RELATOR**

**EDUARDO DE SOUZA ASSIS**

**PRESIDENTE**

Ademais, no acórdão indicado como paradigma, assim como na decisão recorrida, em momento algum há citação de ofensa ao disposto no art. 142 do CTN e, mesmo que houvesse, tal fato não representaria divergência jurisprudencial, exceto se os casos fossem idênticos, com igual descumprimento da norma estabelecida no referido dispositivo legal.

O que se verifica é que, na decisão indicada como paradigma, a 3ª Câmara de Julgamento, ao examinar as provas carreadas aos autos, não teve convicção sobre o ilícito fiscal narrado no Auto de Infração, o que motivou a sua decisão favorável ao Contribuinte, por falta de provas concretas, a cargo do Fisco, quanto à ilicitude fiscal narrada no Auto de Infração.

De forma distinta, porém sem qualquer divergência quanto à aplicação da legislação tributária, por se tratar da comprovação ou não da irregularidade imputada, a Câmara *a quo* (a 3ª Câmara de Julgamento) teve plena convicção da infração narrada pelo Fisco, tanto é que lançou em sua decisão, conforme já exposto anteriormente, que, **“Assim, considerando que o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária, que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, e que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a acusação fiscal, legítimo é o lançamento em exame”**.

Essa conclusão pela procedência do lançamento, à unanimidade dos votos, deu-se sob o entendimento de que autuação em exame escapa ao alcance da coisa julgada formada nos autos da ação judicial retro, bem como restou caracterizada a infração à legislação tributária aplicável ao caso.

Percebe-se que o que transparece do Recurso de Revisão é a contrariedade da Recorrente com o teor da decisão, o que se entende perfeitamente plausível.

Contudo, essa simples contrariedade não tem o condão de provocar a reapreciação do julgamento.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se **não** assistir razão ao Recorrente, eis que a decisão apontada como paradigma, proferida no Acórdão nº 22.946/18/3ª, não se revela divergente da decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária, uma vez que as decisões confrontadas foram distintas, por estarem baseadas em aspectos fático-probatórios e casos concretos também distintos.

Nesse sentido, **não** se verifica, no aspecto abordado, divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

**Quanto ao Acórdão paradigma de nº 22.072/19/2ª:**

Registra-se que a decisão proferida nesse acórdão foi objeto de Pedido de Retificação, do Autuado e da própria Câmara, onde foi dado provimento somente ao recurso da 2ª Câmara de Julgamento do CCMG para complementar a decisão anterior, em relação a outras irregularidades não abordadas na decisão original. Portanto, uma vez que a primeira decisão não foi reformada, o presente paradigma está apto a ser examinado.

Sustenta a Recorrente que *“em linha com o tópico anterior, observa-se também que, além de não trazer os elementos necessários ao suficiente direito de defesa da Recorrente, a Autoridade Administrativa também buscou complementar o lançamento por meio de alteração do critério jurídico do lançamento no curso do processo administrativo”*.

Argui a Recorrente *“o lançamento tinha como fundamento o item 19.6 e 20.6 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/MG, sem mencionar o provimento jurisdicional da Recorrente, como já salientado, porém, por ocasião da manifestação fiscal, a Autoridade Administrativa objetiva alterar o critério jurídico de seu lançamento ao afirmar que “somente se aplica à operação promovida pelo próprio fabricante independente da origem da mercadoria.”*

Alega a Recorrente que *“evidente que o que pretende a Autoridade Administrativa é complementar o lançamento para se furtar de cumprir a decisão judicial em voga, porque sequer possui fundamento para afastar o provimento jurisdicional da Recorrente”*.

Argui que *“não é demais ressaltar que a alteração do critério jurídico do lançamento é tão evidente que a Autoridade Administrativa traz como elemento de prova da suposta infração cometida pela Recorrente planilha em Excel relativa às Notas Fiscais de Entrada da Recorrente dos produtos adquiridos (que posteriormente teriam saído com a redução da base de cálculo), em que é possível verificar que se tratam todas de Notas Fiscais oriundas de **outras Unidades da Federação** (havendo pequeno percentual de NF de Entrada a título de devolução da operação interna)”*.

Diz a Recorrente que *“se a Autoridade Administrativa alega, em sua manifestação fiscal (posteriormente ao ato de lançamento, reforce-se), a inaplicabilidade da decisão judicial proferida no Mandado de Segurança porque nesse processo judicial garantia a redução da base de cálculo apenas “em razão da origem das mercadorias”, tem-se nítido que a Autoridade Administrativa pretendeu*

*claramente alterar o critério jurídico do lançamento no curso do Processo Administrativo”.*

Diz que *“em outras palavras: a Autoridade Administrativa acosta planilha de NF de Entrada em que comprova que parte dos produtos vieram de outras Unidades da Federação, ou seja, que aplicaria o provimento judicial do Mandado de Segurança, porém, **contraditoriamente**, em sede de manifestação fiscal, tenta contornar o lançamento com a alegação de que “Mandado de Segurança que apenas determinou que Impetrado se **abstenha de autuar a Impetrante no tocante a utilização de benefícios conferidos** pelo Decreto nº 45.515/2010, pelo Decreto nº 45.587/2011, e, ainda, pelo próprio RICMS/MG (**Anexo IV – Redução da Base de Cálculo**), no que se refere ao tratamento diferenciado **conferido em razão da origem.**” (g.n.), levando, certamente, a erro quanto à interpretação dos fatos”.*

Entende a Recorrente que *“é notória a alteração do critério jurídico do lançamento, porque a Autoridade Administrativa busca complementar o seu Auto de Infração em sede de manifestação fiscal e, mais do que isso, busca alterar o critério jurídico utilizado inicialmente para o lançamento para tentar afastar a decisão judicial, sob argumento contraditório com o lançamento, que, em verdade, reafirma a insubsistência do lançamento”.*

Entende que o lançamento incorre em patente violação ao art. 146 do CTN.

Argui a Recorrente que *“importante ressaltar novamente que a despeito da complementação ser trazida apenas em sede de manifestação fiscal e parecer da AGE, o que por si só eiva de nulidade o lançamento, fato é que a Recorrente sequer teve a oportunidade de demonstrar a insubsistência das referidas alegações diante do acervo probatório trazido pela própria Autoridade Administrativa, porque **prosseguiu-se com o julgamento do processo sem a abertura de vista à Recorrente**, o que denota o cerceamento de defesa, especialmente para análise por essa Câmara Especial”.*

Conclui que a decisão recorrida merece ser reformada, dado que divergiu da interpretação dada por outra Câmara quanto à alteração do critério jurídico do lançamento.

Argumenta que na decisão paradigma consubstanciada no Acórdão nº 22.072/19/2ª julgou-se pela improcedência do lançamento, por vício material do lançamento, tendo em vista que houve a alteração do critério jurídico do lançamento porque *“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 acontece no caso destes autos.”*

Traz a Recorrente o seguinte cotejo da decisão paradigma e recorrida com intuito de demonstrar a alegada divergência:

**ACÓRDÃO RECORRIDO (23.828/21/3ª)**

VOTO: “ASSIM, SUPERADA A QUESTÃO REFERENTE À ABRANGÊNCIA DO MANDADO DE SEGURANÇA TRAZIDA PELA DEFESA, RESTANDO CLARAMENTE DEMONSTRADO PELA AGE QUE O PRESENTE LANÇAMENTO ESCAPA AO ALCANCE DA COISA

JULGADA FORMADA NOS AUTOS DA AÇÃO, PASSA-SE, ENTÃO, À ABORDAGEM DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO.”

**ACÓRDÃO PARADIGMA (22.072 /19/2ª)**

**VOTO:** “DO EXPOSTO, INQUESTIONÁVEL QUE O LANÇAMENTO FISCAL ORIGINAL: ESTORNO DE CRÉDITO POR INOBSERVÂNCIA DO CRÉDITO PRESUMIDO, DIVERGE COMPLETAMENTE DO LANÇAMENTO RETIFICADO: ESTORNO DE CRÉDITO POR INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE CRÉDITO PERMITIDO ATRELADO ÀS OPERAÇÕES TRIBUTADAS. POR CONSEQUENTE, IMPERIOSO CONCLUIR QUE OCORREU ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.

(...)

**ASSIM, A DOCTRINA LECIONA QUE OCORRE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO QUANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA SIMPLEMENTE MUDA DE INTERPRETAÇÃO, SUBSTITUI UMA INTERPRETAÇÃO POR OUTRA, SEM QUE SE POSSA DIZER QUE QUALQUER DAS DUAS SEJA INCORRETA, O QUE ACONTECE NO CASO DESTES AUTOS.**

POR CONSEQUENTE, TENDO OCORRIDO ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO, **VÍCIO MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO**, RESTA DECLARAR SUA IMPROCEDÊNCIA.

Conclui a Recorrente que o acórdão recorrido adotou a manifestação fiscal da Autoridade Administrativa e da PGE como razões de decidir, sem analisar que houve a alteração do critério jurídico do lançamento inicialmente apontado no Auto de Infração. E que no v. acórdão paradigma, por sua vez, o voto condutor foi no sentido de que a complementação do lançamento acarretou a alteração do critério jurídico do lançamento, o que evidencia o vício material, determinando a anulação do Auto de Infração.

Sustenta que, havendo divergência na interpretação conferida por outra decisão de Câmara do Conselho de Contribuintes da SEFAZ/MG, de rigor seja conhecido e provido o presente Recurso de Revisão, para o fim de anular o Auto de Infração, dado que houve a complementação da descrição da infração, com nítido caráter de alteração do critério jurídico do lançamento, o que não foi observado pelo v. acórdão recorrido.

No entanto, em que pesem os argumentos da Recorrente, verifica-se que **inexiste** a alegada divergência jurisprudencial, pois, ao contrário de sua afirmação, **não** há qualquer semelhança entre os elementos fático-jurídicos presentes nas decisões confrontadas, que pudessem refletir uma interpretação distinta dos acórdãos em questão, quanto à definição e ao alcance da norma contida no art. 146 do CTN (critério jurídico).

Com efeito, analisando-se o acórdão indicado como paradigma, verifica-se que a 2ª Câmara de Julgamento defendeu a tese de alteração de critério jurídico na autuação por ela analisada, em função, em síntese, dos aspectos a seguir descritos. O Sujeito Passivo explorava a atividade de prestação de serviços rodoviário de cargas, encontrando-se submetido, de acordo com a acusação fiscal (original), ao crédito



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

presumido estabelecido no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02 (20% do valor dos débitos, vedados quaisquer outros créditos do imposto), por força do Decreto nº 44.253/06, com vigência a partir de 01/04/06.

No entanto, o contribuinte havia escriturado indevidamente créditos oriundos de aquisições diversas, incluindo peças, combustível, serviços de comunicação, bens do ativo imobilizado, dentre outros créditos.

O dispositivo legal supramencionado (art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02) constou expressamente no Auto de Infração, para fundamentar a glosa dos créditos indevidamente apropriados.

Diante disso, foi mencionado na decisão paradigmática que era *“inquestionável que a autuação relativa ao item 1 se deu em face de a Contribuinte não ter se utilizado do crédito presumido, entendido pela Fiscalização como a tributação correta para a empresa”*.

Porém, após promover retificação do crédito tributário, *“a apuração do novo crédito apropriado indevidamente, base das exigências fiscais, buscou identificar o percentual permitido de crédito (atrelado às operações da empresa tributadas pelo ICMS), em cumprimento ao disposto no art. 66, inciso VIII, do RICMS/02”*.

Não obstante, não houve nenhuma alteração nos dispositivos legais tidos por infringidos, ou seja, de acordo com o acórdão paradigmático, houve ratificação dos dispositivos originalmente relacionados no Auto de Infração, apesar de ter sido abandonada a apuração via “crédito presumido”, passando-se a adotar procedimento para a glosa dos créditos de forma similar à utilizada em empresas que apuram o imposto pelo sistema normal de débito e crédito (estorno proporcional às prestações isentas/não tributadas).

Nesse contexto, a 2ª Câmara de Julgamento afirmou que era inquestionável que o lançamento fiscal original (estorno de crédito por inobservância do crédito presumido) divergia completamente do lançamento retificado (estorno de crédito por inobservância do limite de crédito permitido atrelado às operações tributadas), concluindo, dessa forma, que houve alteração do critério jurídico do lançamento, fato que motivou a declaração da improcedência do lançamento. É o que se depreende, em síntese, da decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento, *in verbis*:

### **ACÓRDÃO PARADIGMA (22.072 /19/2ª)**

(...)

**NO ENTANTO, OUTRA DISCUSSÃO LEVA A UM MAIOR PREJUÍZO AO LANÇAMENTO, DE CARÁTER ALÉM DO ASPECTO FORMAL, CONFORME PASSA-SE A DEMONSTRAR.**

**CONFORME RELATADO, A PRIMEIRA IRREGULARIDADE DO LANÇAMENTO CONSTITUI APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO ICMS, REDIGIDO NO AUTO DE INFRAÇÃO, COMO:**

**“ESCRITUROU INDEVIDAMENTE CRÉDITOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DAS MAIS DIVERSAS, INCLUINDO PEÇAS, COMBUSTÍVEL E OUTROS MATERIAIS DESTINADOS OU NÃO AO USO E CONSUMO EXCLUSIVO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE**

TRANSPORTE; CREDITOU-SE DE ICMS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ADQUIRIDOS, ATIVO IMOBILIZADO E TAMBÉM DE OUTRAS AQUISIÇÕES, CONFORME SE VERIFICA NAS LINHAS [016], [020], [024], [026], [030] E OUTRAS DA DAPI. PROCEDENDO DE FORMA DOLOSA, COM A INTENÇÃO DE NÃO RECOLHER NENHUM VALOR A TÍTULO DE ICMS INCIDENTE NESSAS OPERAÇÕES, POIS SABEDOR QUE TAL PROCEDIMENTO ESTAVA VEDADA NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO ICMS;

APROPRIOU-SE INDEVIDAMENTE DE CRÉDITOS DE ICMS EM CONSEQUÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO INDEVIDA DESTACADA NO ITEM ANTERIOR”

O DETALHAMENTO DA AUTUAÇÃO CONSTA NO RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO DA SEGUINTE FORMA:

**“8.1) Crédito de ICMS escriturados indevidamente**

Como é cediço, o Decreto Nº 44.253, de 09 de março de 2006 (MG de 10/03/2006) alterou o Regulamento do ICMS – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 na forma de apuração do Imposto dos contribuintes prestadores de serviços de transportes, cujos efeitos foram a partir de 01/04/2006.

(...)

“NESSE SENTIDO, APENAS ALTEROU-SE A FORMA DE APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS DE ICMS, OU SEJA, A NOVA SISTEMÁTICA ESTABELECEU QUE SE APURASSE NORMALMENTE O DÉBITO RELATIVO AO ICMS INCIDENTE EM TAIS OPERAÇÕES; O CRÉDITO, POR SUA VEZ, SERIA ENTÃO OBTIDO APLICANDO-SE UM PERCENTUAL DE 20% (VINTE POR CENTO) SOBRE REFERIDO DÉBITO. DEVENDO, PORTANTO, O CONTRIBUINTE RECOLHER A DIFERENÇA, E NADA MAIS. OBSERVE QUE O ENQUADRAMENTO DO CONTRIBUINTE PERMANECEU O MESMO, OU SEJA, DÉBITO E CRÉDITO.

DIANTE DE TAIS ALTERAÇÕES, O CONTRIBUINTE QUEDOU-SE INERTE, NÃO CUMPRINDO TAL DISPOSITIVO E CONTINUOU APURANDO O IMPOSTO COMO ANTES, OU SEJA, SISTEMA NORMAL DE DÉBITO E CRÉDITO, ESCRITURANDO OS CRÉDITOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DAS MAIS DIVERSAS, INCLUINDO PEÇAS, COMBUSTÍVEL E OUTROS MATERIAIS DESTINADOS OU NÃO AO USO E CONSUMO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE; CREDITOU-SE DE ICMS RELATIVOS AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ADQUIRIDOS, ATIVO IMOBILIZADO E TAMBÉM DE OUTRAS AQUISIÇÕES, CONFORME SE VERIFICA NAS LINHAS [016], [020], [024], [026], [030] E OUTROS DA DAPI.

O LEGISLADOR DEU OPÇÃO AO CONTRIBUINTE DE SE VALER DE UM REGIME ESPECIAL PARA CONTINUAR NAS MESMAS CONDIÇÕES ANTERIORES, OU SEJA, APURAÇÃO NORMAL DO ICMS. EMBORA CONSTE EM NOSSO SISTEMA PEDIDO E CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL NO EXERCÍCIO DE 2012,

VERIFICOU-SE QUE O MESMO NÃO FOI COLOCADO EM PRÁTICA EM NENHUM MOMENTO PELO CONTRIBUINTE. ASSIM, APESAR DE SUA VIGÊNCIA, O REGIME ESPECIAL FOI TOTALMENTE IGNORADO E NÃO FORAM CUMPRIDAS SUAS EXIGÊNCIAS.”

RATIFICANDO A REDAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO, CONSTA DO AUTO DE INFRAÇÃO COMO “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA”, O ART. 75, INCISO XXIX, ALÍNEA “A” DO DECRETO ESTADUAL Nº 43.080, DE 13/12/02 (RICMS/02), FL. 05 DOS AUTOS.

DO EXPOSTO, INQUESTIONÁVEL QUE A AUTUAÇÃO RELATIVA AO ITEM 1 SE DEU EM FACE DE A CONTRIBUINTE NÃO TER SE UTILIZADO DO CRÉDITO PRESUMIDO, ENTENDIDO PELA FISCALIZAÇÃO COMO A TRIBUTAÇÃO CORRETA PARA A EMPRESA.

**POSTERIORMENTE, A FISCALIZAÇÃO LAVRA O TERMO DE RERRATIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE FLS. 388, REFORMULANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, ANUNCIANDO QUE:**

“A REFORMULAÇÃO DECORREU DO ACATAMENTO PARCIAL DAS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE REFERENTES À RETROATIVIDADE BENIGNA DA NORMA TRIBUTÁRIA, POIS, A NOVA LIMITAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 54, VI DA LEI 6763/75, ALTERADA EM 30/06/2017 PELA LEI 22.549, COM EFEITOS A PARTIR DE 01/07/2017, É MAIS FAVORÁVEL À IMPUGNANTE. ALÉM DISSO, FORAM RECONSIDERADOS OS VALORES EXIGIDOS LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO O REGIME ESPECIAL PTA Nº 16.000451554-25 QUE VIGEU ATÉ 30/06/2013, RAZÕES PELAS QUAIS JUSTIFICARAM A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” (GRIFOU-SE)

**DESTACA-SE O FATO DE QUE, NÃO OBSTANTE A FISCALIZAÇÃO MENCIONAR QUE PASSOU-SE A LEVAR EM CONSIDERAÇÃO O REGIME ESPECIAL A ELE CONCEDIDO, NENHUM DISPOSITIVO DE “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA” FOI TRAZIDO COM O TERMO DE RERRATIFICAÇÃO, O QUE REPRESENTA RATIFICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS ANTERIORMENTE PREVISTOS PARA TANTO.**

AO TERMO DE RERRATIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO JUNTA-SE O CD DE FLS. 392, O QUAL CONSTA, DENTRE OUTRAS, A PLANILHA “APURAÇÃO 2012 - REF”, PASTA “CRÉDITOS”:

(...)

**DOS QUADROS DA FISCALIZAÇÃO RETRORANSCRITOS, NOVAMENTE DESTACA-SE INEXISTIR INFORMAÇÃO DE DISPOSITIVO DE “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA”, O QUE REPRESENTA, PORTANTO, RATIFICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS ANTERIORMENTE PREVISTOS. (GRIFOU-SE)**

NÃO OBSTANTE, CONSIDERANDO A EXPLICAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 388 E A ANÁLISE DE VALORES RELATIVOS A OPERAÇÕES “ISENTAS”, “NÃO TRIBUTADA”, “EXPORTAÇÃO”, DENTRE OUTROS, DO QUADRO APRESENTADO ANTERIORMENTE,

E CONSEQUENTE APURAÇÃO DO “CRÉDITO PERMITIDO” E “CRÉDITO APROP. INDEVIDAMENTE”, CONSTATA-SE/INFERE-SE QUE:

ACATA-SE NA REFORMULAÇÃO O REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À CONTRIBUINTE; OU SEJA, ABANDONA-SE A APURAÇÃO VIA “CRÉDITO PRESUMIDO” E ADOTA-SE O REGIME DE “DÉBITO/CRÉDITO”; (GRIFOU-SE)

A APURAÇÃO DO NOVO CRÉDITO APROPRIADO INDEVIDAMENTE, BASE DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS, BUSCOU IDENTIFICAR O PERCENTUAL PERMITIDO DE CRÉDITO (ATRELADO ÀS OPERAÇÕES DA EMPRESA TRIBUTADAS PELO ICMS), EM CUMPRIMENTO AO DISPOSTO NO ART. 66, INCISO VIII, DO RICMS/02 QUE PRECEITUAVA (REDAÇÃO VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO):

(...)

**DO EXPOSTO, INQUESTIONÁVEL QUE O LANÇAMENTO FISCAL ORIGINAL: ESTORNO DE CRÉDITO POR INOBSERVÂNCIA DO CRÉDITO PRESUMIDO, DIVERGE COMPLETAMENTE DO LANÇAMENTO RETIFICADO: ESTORNO DE CRÉDITO POR INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE CRÉDITO PERMITIDO ATRELADO ÀS OPERAÇÕES TRIBUTADAS. POR CONSEQUENTE, IMPERIOSO CONCLUIR QUE OCORREU ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.**

(...)

**ASSIM, A DOUTRINA LECIONA QUE OCORRE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO QUANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA SIMPLEMENTE MUDA DE INTERPRETAÇÃO, SUBSTITUI UMA INTERPRETAÇÃO POR OUTRA, SEM QUE SE POSSA DIZER QUE QUALQUER DAS DUAS SEJA INCORRETA, O QUE ACONTECE NO CASO DESTES AUTOS.**

**POR CONSEQUENTE, TENDO OCORRIDO ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO, VÍCIO MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO, RESTA DECLARAR SUA IMPROCEDÊNCIA.**

(...)

De modo diverso, no lançamento ora em apreço **sequer houve retificação do crédito tributário**, como ocorreu na decisão paradigma, bem como sequer consta da decisão recorrida qualquer fundamento relativo à alteração de critério jurídico.

Registra-se que no presente processo inexistem os elementos fático-jurídicos presentes no acórdão paradigmático e não houve qualquer procedimento fiscal que pudesse ensejar a aplicação da norma contida no art. 146 do CTN.

Nesse sentido, haveria divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária se diante de uma mesma conclusão, *in casu* mudança de critério jurídico, as Câmaras decidissem de forma diferente.

Contudo, não é o que se observa da análise das decisões.

**Quanto ao Acórdão paradigma de nº 22.509/21/2ª:**

Registre-se que, tendo em vista que a decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.509/21/2ª, indicado como paradigma, resultou em voto de qualidade do Presidente da 2ª Câmara de Julgamento, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi interposto Recurso de Revisão de ofício pela própria Câmara de Julgamento, mediante declaração na decisão, nos termos do disposto no art. 163, § 2º do RPTA.

Referido recurso foi julgado pela Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, restando reformada a decisão contida no Acórdão nº 20.509/21/2ª, pelo Acórdão 5.448/21/CE, publicado em 13/09/21.

Portanto, referida decisão não encontra-se apta a ser analisada quanto aos pressupostos de admissibilidade do presente Recurso de Revisão.

Diante de todo o exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Priscilla Moreno Takakura e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Carlos Alberto Moreira Alves, Marcelo Nogueira de Morais e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 01 de outubro de 2021.**

**Cindy Andrade Morais  
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente**