

Acórdão: 23.613/23/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002917325-83
Impugnação: 40.010156519-24
Impugnante: Armazéns Gerais Café da Canastra Com. e Exportação de Café
IE: 002539935.00-50
Proc. S. Passivo: Rodrigo Henrique Pires
Origem: DF/Passos

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Exigência da Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada utilizado de crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, em desacordo com o previsto no § 17, inciso I, alínea “a” do art. 75, do RICMS/02. Entretanto, o procedimento do Fisco de lançar multa isolada sob o mesmo fato jurídico já solucionado em decisão administrativa irrecurável não encontra amparo na legislação, especialmente sob o prisma da “coisa julgada administrativa” e “segurança jurídica”. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Consta do relatório do Auto de Infração (AI) que houve anteriormente a lavratura do PTA nº 01.002177730-42 para exigir ICMS e correspondente Multa de Revalidação em virtude de aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física. Também, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, a qual foi excluída pelo CCMG, tendo em vista a existência de outra penalidade específica à hipótese dos autos.

Em face disso, lavrou-se o presente para exigência da Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada utilizado de crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, em desacordo com o previsto no § 17, inciso I, alínea “a” do art. 75 do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 211/229, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 278/291.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante inicialmente advoga vício material insanável, decorrente de motivação deficiente do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, acrescenta que a Fiscalização transcreveu a mesma base legal do PTA nº 01.002177730- 42, o que não justifica o lançamento da multa isolada ora exigida.

Entende, por conseguinte, que se deixou de fundamentar adequadamente a infração legal supostamente praticada, infringindo o art. 142 do CTN, e violando o contraditório e a ampla defesa da Contribuinte. E conclui que o Fisco se omitiu quanto ao ônus probatório da acusação fiscal.

Sem razão a Defesa, eis que o relatório do Auto de Infração traz informação detalhada da origem deste lançamento, citando documentos emitidos e especialmente a motivação de se exigir a multa isolada ora aplicada.

Confira-se:

Primeiramente, constatou-se, através de exame das DAPIs - Declarações de Apuração e Informações do ICMS e dos Documentos Fiscais Eletrônicos, que, no período de 01/03/2019 a 31/01/2021, o autuado deixou de recolher o ICMS no valor de (...) em virtude de ter aproveitado indevidamente crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, em desacordo com o previsto no § 17, I, a do art. 75 do RICMS Decreto 43.080/2002. Emitiu-se o Auto de Início de Ação Fiscal AIAF nº 10.000039699.21 e lavrou-se o Auto de Infração PTA nº 01.002177730-42 para exigir o ICMS devido em virtude de aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, a Multa de Revalidação de 50% do valor do ICMS creditado indevidamente, prevista no art. 56, II e a Multa Isolada no valor de 50% do valor do crédito indevidamente apropriado, nos termos do art. 55, XXVI, ambos da Lei 6.763/75. Entretanto, quando do julgamento do PTA supramencionado, houve decisão do CC/MG pela exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6763/75, tendo em vista a existência de outra penalidade específica à hipótese dos autos, capitulada no inciso XXV do art. 55 da Lei 6763/75. Assim, emitiu-se o Auto de Início de Ação Fiscal AIAF nº 10.000045913.96 e lavrou-se o presente Auto de Infração PTA nº 01.002917325-83 para exigir a Multa Isolada no valor de 50% do valor do crédito indevidamente apropriado, nos termos do art. 55, XXV da Lei 6.763/75.

Verifica-se indubitavelmente o porquê de a base legal deste lançamento ser a mesma base legal do PTA nº 01.002177730- 42. A infração constatada pelo Fisco é única e justifica, sob o ponto de vista do Autuante, a exegese em ambos os PTA.

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

das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas, preenchendo perfeitamente todos os requisitos formais e materiais de validade exigidos pela legislação, mormente aqueles previstos no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA.

É indubitável que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

A autuação versa sobre a exigência da Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada utilizado de crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, em desacordo com o previsto no § 17, inciso I, alínea “a” do art. 75, do RICMS/02.

Consta do relatório do Auto de Infração (AI) que houve anteriormente a lavratura do PTA nº 01.002177730-42 para exigir o ICMS, a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em virtude de aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo dessa transferência.

Entretanto, a multa isolada foi excluída pelo CCMG, conforme Acórdão nº 23.352/23/2ª, tendo em vista a existência de outra penalidade específica à hipótese dos autos, resultando o entendimento fiscal de lavratura deste PTA para exigência da penalidade considerada aplicável.

Ocorre que o procedimento do Fisco de alcançar o mesmo fato jurídico, mas com um novo fundamento, não encontra amparo na legislação, pelas razões seguintes, grande parte adotadas da peça de defesa.

Primeiro, pode-se dizer de mudança do critério jurídico que foi inicialmente adotado pela Fiscalização, ao imputar à Contribuinte descumprimento de obrigação acessória de aproveitamento indevido de créditos do imposto, no primeiro lançamento e, neste apontar descumprimento de obrigação acessória de utilização de crédito de ICMS oriundo de transferência em desacordo com o previsto na legislação tributária.

Destaca-se que se procedeu ao presente lançamento apenas para alterar a capitulação da multa isolada.

Nesse sentido, há uma clara violação ao art. 146 do CTN, que dispõe:

CTN

Art. 146. **A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativo ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

(Grifou-se)

Assim, em consequência da decisão deste CCMG, que entendeu inaplicável o art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, o Fisco não poderia efetuar o lançamento com base em outro critério (utilização de crédito de ICMS oriundo de transferência) para o mesmo período autuado.

Insta transcrever exposição da Impugnante (págs. 220/221 do e-Pta), por pertinente:

Ao pretender a recapitulação da penalidade atribuída, a Fiscalização incorreu na modificação do critério jurídico que fundamentou o primeiro lançamento. Ocorreu, nesse caso, uma clara violação ao art. 146 do CTN, já que a tentativa de revisar o lançamento resulta na nulidade material da cobrança:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativo ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” – (sem destaque)

Ao analisar o dispositivo do art. 146 do CTN, Mary Elbe Gomes Queiroz Maia⁶ esclarece:

“No tocante ao impedimento legal para que seja executado novo lançamento, no caso de mudança de critério jurídico, é relevante se considerar que neste conceito se incluem não só a ignorância da norma jurídica, como também, o seu falso conhecimento e a sua interpretação errônea, haja vista que a ninguém é dado desconhecer a lei, muito menos o Fisco que é quem detém a obrigação legal de aplicá-la e interpretá-la como uma das funções que lhe são inerentes e a mais especial.” – (sem destaque)

Conforme a lição de Aliomar Baleeiro⁷, (...):

“O dispositivo legal proíbe que ato superveniente estenda seus efeitos a fato pretérito, somente se convalidando para fato gerador futuro. Pressupõe exatamente que a modificação não colha de surpresa o contribuinte. É a irretroatividade plena do ato administrativo, ficando o contribuinte protegido contra as oscilações de interpretação, contra as mudanças na leitura da lei. (...)

O que distingue o art. 146 do art. 100 é que o primeiro proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte, enquanto o art. 100 é genérico e independe de ter havido lançamento. As

consequências também são diferentes.” – (sem destaque)

A intenção da norma é proteger o contribuinte de prejuízos que lhe possam ser causados pela conveniente retratação da Administração quanto aos critérios que definiram o ato de lançamento. Assim que esclarece Ives Gandra Martins⁸ ao dizer que “[o] art. 146 reflete esta preocupação para ofertar a segurança jurídica necessária, nas relações do Fisco e contribuintes”.

Não obstante, considerando os diversos conceitos envolvidos, é fácil entender-se não ter havido *in casu*, uma “alteração de critério jurídico”, tecnicamente falando. Mas, mesmo sob o enfoque de “erro de direito”, para os que vislumbram diferença substancial, melhor sorte não assiste ao Fisco.

Mencione-se que há entendimento doutrinário de que a modificação nos critérios jurídicos equivale ao reconhecimento da existência de “erro de direito” no lançamento anterior, assertiva essa que produz o convencimento de que, para muitos, os conceitos se misturam.

Certo é que a corrente dominante constitui que o erro de fato permite modificação pela administração, diversamente do erro de direito.

A respeito do tema e do art. 149 do CTN, transcreve-se as lições do mestre Aliomar Baleeiro¹:

Segundo essa corrente dominante, erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Não pode a Administração alegar a ignorância da lei, nem venire contra factum proprium e, após notificado o sujeito passivo do lançamento, onerá-lo com novo lançamento. Assim se manifesta Gilberto de Ulhôa Canto:

(...)

“Ao apreciar o erro como um dos motivos que justificam o desfazimento ou a revisão do lançamento, distingue a melhor doutrina, e já hoje, também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as duas espécies em que o mesmo se pode revestir – erro de fato e erro de direito –, para só autorizar a revisão nos casos em que a autoridade lançadora tenha incorrido no primeiro (...) mas não quando se trate de erro de direito. Tal entendimento está absolutamente conforme com o sistema jurídico que nos rege, que não admite

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizadora Mizabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. / atual. até a Emenda Constitucional 10, de 04.03.1996. – Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 810/811.

defesa baseada em erro de direito, pois a ignorância da lei não escusa a ninguém. (...)” (Cf. op. Cit., p. 47)

(...)

Observe-se que todas as hipóteses elencadas no art. 149 de revisão referem-se, antes, a erro da Administração, provocado por culpa, omissão, dolo ou fraude do próprio contribuinte ou de terceiro. Não é possível alterar lançamento por erro de direito ou por singela mudança de critério jurídico a que a própria Administração deu causa.

E, em assim sendo, seja sob o enfoque do art. 146 do CTN, seja sob o comando normativo do art. 149 do CTN, a revisão efetuada neste lançamento não encontra respaldo, principalmente pelo fato de que a infração apurada não advém de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo. Pelo contrário, este lançamento tem por origem decisão irrecurável da Administração Pública.

Por fim, e de suma importância, é essa decisão administrativa que nos leva a um outro motivo sustentante da improcedência do lançamento, sob os aspectos da coisa julgada administrativa e segurança jurídica.

Consoante art. 156 do CTN:

CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória

(...).

Ora, se a decisão administrativa irrecurável impossibilita a apresentação de recurso, muito mais impossibilita a cobrança de penalidade acessória sobre o mesmo fato gerador.

Novamente importa a discussão ora aplicável dos temas coisa julgada administrativa e segurança jurídica, trazidas pela Autuada (págs. 227/228):

Trata-se de regra que viabiliza a realização do sobreprincípio da segurança jurídica, mediante a concretude da justiça fiscal, com a confiança do contribuinte quanto aos efeitos que decorrem da função julgadora do Poder Executivo, que atua em revisão dos atos de lançamento, em conformidade com todos os consectários do devido processo legal.

É nesse sentido que as decisões proferidas no processo administrativo fiscal devem ser efetivamente reconhecidas como atos vinculados com conteúdo jurisdicional, uma vez que decorrem do processo de solução definitiva da controvérsia havida entre a Fiscalização e o contribuinte.

A esse respeito, o art. 156 do RPTA/MG é claro ao dispor que a decisão proferida por este Conselho de Contribuintes resolverá a matéria, definindo expressamente os seus efeitos:

“Art. 156. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, definindo expressamente os seus efeitos e determinando a intimação das partes.” – (sem destaque)

O dispositivo em comento é esclarecedor, ao deixar claro que as decisões proferidas por este e. órgão colegiado devem ser efetivamente seguidas pela Fiscalização, não sendo admissível que uma questão já decidida pela Administração seja continuamente ressaltada no campo do processo de lançamento.

Daí concluir que a decisão definitiva do processo administrativo deve impedir a rediscussão do fato/ato jurídico nessa mesma esfera administrativa.

Nesse sentido converge a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello (...):

“A coisa julgada administrativa, consoante entendemos, diz respeito unicamente a situações nas quais a Administração haja decidido contenciosamente determinada questão — isto é, em que tenha formalmente assumido a posição de aplicar o Direito a um tema litigioso;”

A doutrina de Hely Lopes Meirelles (...) vai além, para concluir que a coisa julgada administrativa é, em outras palavras, a irretratabilidade do ato administrativo:

"(...) todo ato administrativo é revogável até que se tome irretratável para a Administração, quer por ter exaurido seus efeitos ou seus recursos, quer por ter gerado direito subjetivo para o beneficiário, interessado na sua manutenção."

Conclui-se, assim, que todos os aspectos legais abordados e pertinentes ao caso concreto: “mudança de critério jurídico”, “erro de direito”, “coisa julgada administrativa” e “segurança jurídica”, endossam a conclusão de improcedência do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Wertson Brasil de Souza, que o julgavam procedente. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2023.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**André Barros de Moura
Presidente / Revisor**

D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.613/23/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002917325-83	
Impugnação:	40.010156519-24	
Impugnante:	Armazéns Gerais Café da Canastra Com. e Exportação de Café	
	IE: 002539935.00-50	
Proc. S. Passivo:	Rodrigo Henrique Pires	
Origem:	DF/Passos	

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, 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.

Em que pese a brilhante fundamentação da ilustre Relatora, entendo que no caso concreto não estamos diante de autuação fundamentada em “alteração de critério jurídico”, hipótese em que seria defeso o relançamento da multa isolada exigida em razão da caracterização do aproveitamento indevido de crédito tributário.

Como destacado no acórdão, a “autuação versa sobre a exigência da Penalidade Isolada do art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, **por ter a Autuada utilizado de crédito de ICMS** oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, em desacordo com o previsto no § 17, inciso I, alínea “a” do art. 75 do RICMS/02”.

Ao longo do voto a Conselheira Relatora destaca que:

Primeiro, pode-se dizer de mudança do critério jurídico que foi inicialmente adotado pela Fiscalização, ao imputar à Contribuinte descumprimento de obrigação acessória de aproveitamento indevido de créditos do imposto, no primeiro lançamento e neste, apontar descumprimento de obrigação acessória de utilização de crédito de ICMS oriundo de transferência em desacordo com o previsto na legislação tributária.

Destaca-se que se procedeu ao presente lançamento apenas para alterar a capitulação da multa isolada (...)

Da leitura do presente lançamento compreendo que a autoridade competente, mantendo a mesma imputação fiscal – aproveitamento indevido de crédito de ICMS – realizou novo lançamento fiscal para promover a correção de erro formal reconhecido pelo julgamento originário. **Entendemos que não houve alteração de critério jurídico, pois no lançamento original também foi exigido o imposto não recolhido em razão da utilização do crédito recebido (a imputação não se limitou ao mero recebimento do crédito), razão pela qual a conduta “acessória” a ser punida pela multa isolada permanece a mesma: uso/aproveitamento indevido do crédito.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vejamos as multas tratadas nos lançamentos:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXV - por utilizar, transferir ou receber em transferência crédito de ICMS em desacordo com o estabelecido na legislação tributária - 50% do valor utilizado, transferido ou recebido;

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

(Grifou-se)

Ambos dispositivos possuem como núcleo a **mesma conduta, qual seja, a utilização indevida de créditos, assim como possuem a mesma dosagem para a pena: 50% (cinquenta por cento)** do valor/crédito utilizado, transferido, recebido ou indevidamente apropriado.

Portanto, embora se fale em alteração do tipo, entendo ter ocorrido mero erro de capitulação legal, não existindo no caso qualquer mudança que venha a implicar em alteração na multa pelo descumprimento do dever instrumental (obrigação acessória).

No caso concreto, o erro na capitulação legal não trouxe consequências diretas para a correta caracterização e aplicação da penalidade perseguida pela autoridade competente, razão pela qual afasto a aplicação do art. 146 do Código Tributário Nacional.

É como voto.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2023.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira