

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	6.021/25/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002814400-32	
Recurso de Revisão:	40.060159985-71	
Recorrente:	Cless Comércio de Cosméticos Ltda	
	IE: 058407470.01-32	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
Coobrigados:	Almir de Carvalho Pinto	
	CPF: 156.417.708-41	
	Fernanda Russo Alcântara de Moura	
	CPF: 291.586.548-52	
	Luiz Antenor Piccoli	
	CPF: 129.856.728-99	
Proc. S. Passivo:	Antônio Brito Dias Júnior/Outro(s)	
Origem:	DF/Ubá	

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 versa sobre entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid), no exercício de 2020.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, ICMS/ST-FEM e respectivas Multas de Revalidação, previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, após reformulação do lançamento.

Foram eleitos como Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária o sócio administrador e os diretores da Autuada, pelos atos praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 25.082/25/1ª, rejeitou, em preliminar, a arguição de nulidade do lançamento e indeferiu o pedido de perícia. No mérito, julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme as reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às págs. 5.561 e 10.937/10.995, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG, e, ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 23.613/23/2ª e 22.919/21/2ª.

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

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 11.130/11.150, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo não provimento do Recurso de Revisão interposto pela Autuada.

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 normativo, 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.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da admissibilidade do Recurso em apreço.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs **23.613/23/2ª** e **22.919/21/2ª**.

Ressalta-se que as decisões indicadas como paradigmas, referentes aos Acórdãos n°s 23.613/23/2ª e 22.919/21/2ª, encontram-se aptas para serem analisadas quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foram publicadas no Diário Oficial deste Estado há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida, considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

Registra-se que a decisão indicada como paradigma consubstanciada no Acórdão n° 23.613/23/2ª foi submetida a reexame necessário, por intermédio de Recurso de Revisão interposto de ofício pela 2ª Câmara de Julgamento, nos termos do § 2º do art. 163 do RPTA, sendo mantida a decisão recorrida, conforme Acórdão n° 5.849/24/CE, estando apta, pois, a ser analisada para fins de cabimento do presente recurso.

Registra-se que a decisão indicada como paradigma proferida no Acórdão n° 22.919/21/2ª é irrecorrível na esfera administrativa, também estando apta a ser analisada para fins de cabimento do presente recurso.

Passa-se à análise das decisões indicadas como divergentes pela Recorrente.

- Quanto ao Acórdão Paradigma n° 23.613/23/2ª (decisão mantida pela Câmara Especial conforme Acórdão n° 5.849/24/CE)

Em relação à decisão paradigma consubstanciada no Acórdão n° 23.613/23/2ª, a Recorrente aborda no recurso que a divergência que se busca demonstrar reside na interpretação e aplicação dos dispositivos legais que regem a estabilidade do lançamento tributário e os limites de sua reformulação, especialmente os art. 145, 146 e 149 do CTN.

A Recorrente sustenta que o acórdão recorrido, ao validar as sucessivas reformulações do Auto de Infração que teriam alterado substancialmente a acusação original, divergiu de precedentes deste E. Conselho que coíbem a modificação do critério jurídico do lançamento original, a exemplo do Acórdão Paradigma n° 23.613/23/2ª.

Afirma que a 1ª Câmara de Julgamento, no Acórdão n° 25.082/25/1ª, ora recorrido, chancelou as reformulações do Auto de Infração, entendendo que não houve alteração da acusação fiscal, mas sim uma "adequação do Leqfid de modo a espelhar a realidade das operações, inclusive por acatamento de argumentos da Defesa" e que "tampouco se fala em mudança do critério jurídico".

Discorre sobre suas argumentações, apresentadas em sede de impugnações, contrárias a tais reformulações do lançamento em questão, e não acatadas pela 1ª Câmara de Julgamento, concluindo que as reformulações promovidas representavam afronta direta às normas do CTN que dispõem acerca da possibilidade ou não de a autoridade administrativa, após a lavratura do auto de infração, modificar os fundamentos invocados na acusação ou mesmo, introduzir novos elementos para fortalecer sua motivação.

Aduz que a interpretação adotada pela 1ª Câmara de Julgamento diverge do entendimento adotado pela 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho, como no caso do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão Paradigma nº 23.613/23/2ª, oportunidade em que a alteração de critério jurídico ou a reavaliação do mesmo fato jurídico após o lançamento foram rechaçadas.

Ressalta que no referido acórdão paradigma, a 2ª Câmara de Julgamento considerou improcedente o lançamento fiscal, que objetivava exigir uma penalidade isolada (art. 55, inciso XXV, da Lei nº 6.763/75) após ter havido a exclusão de outra penalidade dessa natureza para o mesmo fato jurídico em decisão administrativa irrecorrível.

Acrescenta que a 2ª Câmara fundamentou sua decisão na violação do art. 146 do CTN, que veda a modificação dos critérios jurídicos de ofício ou em consequência de decisão administrativa para fatos geradores pretéritos e, portanto, reconheceu expressamente que o Fisco não pode alterar a capitulação ou o fundamento legal inicialmente adotado para o mesmo fato jurídico, invocando os princípios da coisa julgada administrativa e segurança jurídica, além da vedação à mudança de critério jurídico.

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor do acórdão indicado como paradigma, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez que não se trata de divergência jurisprudencial e sim de decisões distintas, decorrentes de análises de casos concretos envolvendo circunstância fáticas e formais também distintas.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o acórdão paradigma (23.613/23/2ª) é uma “mera consequência” da decisão relativa ao Acórdão nº 23.352/23/2ª, que lhe antecedeu em relação ao mesmo PTA.

Com efeito, no caso do Acórdão nº 23.352/23/2ª (vinculado ao paradigma), a autuação versava sobre apropriação indevida de crédito de ICMS, proveniente de transferência de produtor rural pessoa física, em desacordo com o disposto no § 17, inciso I, alínea “a” do art. 75 do RICMS/02.

As exigências fiscais referiam-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Ao analisar o lançamento, a 2ª Câmara entendeu que a infração estava devidamente caracterizada nos autos, motivo pelo qual aprovou as exigências do ICMS e da respectiva multa de revalidação.

Contudo, a 2ª Câmara decidiu pelo cancelamento da Multa Isolada exigida (art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75), em face da sua errônea capitulação, em função da existência de penalidade mais específica à hipótese dos autos (art. 55, inciso XXV da mesma lei). Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 23.352/23/2ª

(VINCULADO AO PARADIGMA)

PTA/AI: 01.002177730-42

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO FISCAL, MEDIANTE ANÁLISE DE DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS E DAPIS - DECLARAÇÕES DE APURAÇÃO E INFORMAÇÕES DO

ICMS, DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO DE ICMS, PELA AUTUADA NO PERÍODO DE MARÇO DE 2019 A JANEIRO DE 2021, PROVENIENTE DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA, EM DESACORDO COM O DISPOSTO NO § 17, INCISO I, ALÍNEA “A”, DO ART. 75 DO RICMS/02.

(...)

ASSIM, CONSIDERANDO QUE A SITUAÇÃO EM ANÁLISE SE REFERE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS QUE FOI RECEBIDO PELA AUTUADA EM TRANSFERÊNCIA, DE MANEIRA IRREGULAR, OU SEJA, EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, VERIFICA-SE A EXISTÊNCIA DE UMA PENALIDADE ISOLADA MAIS ESPECÍFICA AO CASO DOS AUTOS, PREVISTA NO INCISO XXV DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75. VEJA-SE:

(...)

PORTANTO, A MULTA ISOLADA EXIGIDA PELA FISCALIZAÇÃO, CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, DA LEI Nº 6.763/75, DEVE SER EXCLUÍDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM ANÁLISE, TENDO EM VISTA QUE EXISTE, NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA, PENALIDADE ESPECÍFICA À HIPÓTESE DOS AUTOS ...” (GRIFOU-SE)

A decisão acima, que excluiu a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI por ser inadequada à hipótese (Acórdão nº 23.532/23^a), foi publicada e se tornou definitiva na esfera administrativa.

No entanto, em momento posterior, o Fisco formalizou um novo lançamento, por meio do Auto de Infração nº 01.002917325-83, envolvendo os mesmos fatos, pessoas e períodos do PTA nº 01.002177730-42, para exigir do Sujeito Passivo somente uma nova Multa Isolada, qual seja, a do art. 55, inciso XXV, da Lei nº 6.763/75, que havia sido considerada como mais adequada para a situação pela 2ª Câmara de Julgamento, conforme constou do Acórdão nº 23.352/23/2^a, supratranscrito.

Porém, a mesma 2ª Câmara de Julgamento, analisando esse “novo lançamento” formalizado para exigir a Multa Isolada do art. 55, inciso XXV, da Lei nº 6.763/75 (PTA nº 01.002917325-83), o julgou improcedente com fulcro nos arts. 146 e 149 do CTN, bem como nos conceitos de “alteração de critério jurídico”, “erro de direito”, “coisa julgada administrativa”, “segurança jurídica”, dentre outros, *in verbis*:

CÓRDÃO Nº 23.613/23/2^a (PARADIGMA)

PTA/AI: 01.002917325-83

“... 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 HOUE 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 SEGUINTE, 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:

(...)

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:

(...)

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.

(...)

A RESPEITO DO TEMA E DO ART. 149 DO CTN, TRANSCREVE-SE AS LIÇÕES DO MESTRE ALIOMAR BALEEIRO:

(...)

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 IRRECORRÍVEL 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:

(...)

ORA, SE A DECISÃO ADMINISTRATIVA IRRECORRÍVEL IMPOSSIBILITA A APRESENTAÇÃO DE RECURSO, MUITO MAIS IMPOSSIBILITA A COBRANÇA DE PENALIDADE ACESSÓRIA SOBRE O MESMO FATO GERADOR.

(...)

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 (...)

(GRIFOU-SE)

No caso do presente processo, conforme relatado, a autuação versa sobre entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias desacobertas de

documentação fiscal, apurados mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (Leqfid).

As exigências relativas ao presente lançamento referem-se ao ICMS, ICMS/ST, ICMS/ST-FEM e respectivas multas de revalidação, previstas no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75, após reformulação do lançamento.

O lançamento foi aprovado pela Câmara *a quo*, exatamente nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização e, ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

No tópico preliminar da decisão recorrida, ao contrário do que houve na decisão indicada como paradigma, a Câmara *a quo* rechaçou os argumentos da Recorrente quanto à hipotética alteração de critério jurídico, veja-se:

ACÓRDÃO Nº 25.082/25/1ª (RECORRIDO)

SUSTENTA QUE A ALTERAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS QUE LASTREIAM A ACUSAÇÃO MEDIANTE A INTRODUÇÃO DE OUTRA CONFIGURAÇÃO DE DADOS PELA FISCALIZAÇÃO, NO SEU SEGUNDO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, IMPLICOU NA MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE LEGAL QUE FUNDAMENTA A ACUSAÇÃO RELACIONADA A DIVERSOS ITENS.

ARGUI QUE APESAR DE SE CONSOLIDAR OS NOVOS VALORES TOTAIS DOS LANÇAMENTOS NAS MESMAS HIPÓTESES LEGAIS ANTERIORMENTE CONSIDERADAS, FATO É QUE, INDIVIDUALMENTE CONSIDERADAS AS MERCADORIAS CONSTANTES DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO EM QUESTÃO, SE VERIFICOU A ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO LEGAL QUE FUNDAMENTA A AUTUAÇÃO, SENDO, NO SEU ENTENDER, INADMISSÍVEL A REFORMULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIORMENTE IMPUGNADO.

SUSTENTA QUE, AINDA QUE PREVISTA NO RPTA A POSSIBILIDADE DE REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL, ESSA SOMENTE SERIA POSSÍVEL SE OBSERVADO O DISPOSTO NOS ARTS. 145 E 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL- CTN, O QUE NÃO TERIA OCORRIDO NO PRESENTE CASO.

ACRESCENTA, APÓS A 2ª REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO, QUE A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CONSIGNADA NO “TERMO DE REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO” E NO “RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR”, SERIA UMA REINCIDENTE TENTATIVA DE REQUALIFICAR O LANÇAMENTO, O QUE SOMENTE EVIDENCIA A SUA IMPRESTABILIDADE.

INSISTE QUE, TANTO O ART. 145 QUANTO O ART. 149 DO CTN, NÃO AUTORIZAM A MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO EM CASO DE

ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA E SEUS CONSEQUÊNCIAS.

CITA O ART. 146 DO CTN E AFIRMA QUE, DEPOIS DE EFETUADO UM LANÇAMENTO, O CRITÉRIO JURÍDICO NELE REFLETIDO NÃO PODERÁ SER MODIFICADO NO QUE TOCA AOS FATOS COMPREENDIDOS NAQUELE ATO. DESSE MODO, MESMO QUE A PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA CONSTATE QUE FOI ADOTADO UM ENTENDIMENTO EQUIVOCADO, A ALTERAÇÃO DELE É VEDADA COM O FIM DE JUSTIFICAR O ATO JÁ PRATICADO.

ENTRETANTO, NÃO CABE RAZÃO À DEFESA.

(...)

VALE REGISTRAR QUE O LANÇAMENTO, APÓS A NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE, TORNA-SE, EM PRINCÍPIO, DEFINITIVO, TENDO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA CONSAGRADO, EM NOME DA ESTABILIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA, O PRINCÍPIO DA INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO.

CONTUDO, O PRINCÍPIO EM TELA NÃO É ABSOLUTO NA MEDIDA EM QUE O ART. 145 DO CTN TRAZ, EM SEUS INCISOS, HIPÓTESES NAS QUAIS SE ADMITE A ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO.

ASSIM DISPÕEM OS ARTS. 145 E 149 DO CTN, SOBRE A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO:

(...)

NO CASO DOS AUTOS, NÃO HOUVE ALTERAÇÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL, TENDO SIDO REVISTO O LANÇAMENTO PARA ADEQUAÇÃO DO LEQFID DE MODO A ESPELHAR A REALIDADE DAS OPERAÇÕES, INCLUSIVE POR ACATAMENTO DE ARGUMENTOS DA DEFESA.

É DE BOM ALVITRE ESCLARECER QUE A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO ESTÁ PREVISTA NO INCISO II DO ART. 120 DO RPTA, NOS SEGUINTE TERMOS:

(...)

TODO O PROCEDIMENTO FISCAL ESTÁ DEVIDAMENTE PREVISTO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, E, APÓS A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO, FOI ABERTO PRAZO PARA OS SUJEITOS PASSIVOS, CONFORME PREVISTO NOS §§ 1º E 2º DO ART. 120 DO RPTA.

OBSERVA-SE QUE 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 NÃO OCORREU NO CASO EM ANÁLISE.**

(...)

NO CASO DOS AUTOS, VERIFICA-SE QUE A MOTIVAÇÃO PARA A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO COMPREENDE APENAS A NECESSIDADE DO FISCO DE APURAR O IMPOSTO DE ACORDO COM A NORMA LEGAL, POR SER A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

VINCULADA E OBRIGATÓRIA, COMO PRESCREVE O ART. 142 DO CTN.

A INFRAÇÃO É EXATAMENTE A MESMA, “ENTRADA, SAÍDA E MANUTENÇÃO EM ESTOQUE DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL”, INCLUSIVE O PROCEDIMENTO UTILIZADO PARA SE APURAR TAIS OPERAÇÕES DESACOBERTADAS (LEQFID).

ASSIM SENDO, **NÃO HÁ ÓBICE PARA QUE A FISCALIZAÇÃO PROCEDA À REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL, TAMPOUCO SE FALA EM MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO, COMO DEFENDIDO PELA IMPUGNANTE.**

(...)

REJEITA-SE, POIS, AS ARGUIÇÕES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

(DESTACOU-SE)

Veja-se, portanto, que a decisão recorrida concluiu que eram improcedentes os argumentos da Impugnante/Recorrente quanto à alegada ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN, pois não houve no presente caso qualquer espécie de alteração de critério jurídico.

A Câmara *a quo* consignou em sua decisão que “*todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária*” e “*observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, o que não ocorreu no caso em análise*”.

Destaca-se, ainda, que a E. Câmara foi enfática ao concluir que “*não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento dentro do prazo decadencial, tampouco se fala em mudança do critério jurídico, como defendido pela Impugnante*”.

Importante frisar que o lançamento em análise foi aprovado pela Câmara *a quo*, exatamente nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização (ressalvada a adequação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN), além de **não** ter havido lançamento anterior constando penalidade considerada inaplicável ao caso concreto, como ocorreu no acórdão indicado como paradigma.

Conclui-se, portanto, como já afirmado, que inexistente a alegada divergência jurisprudencial.

- Quanto ao Acórdão Paradigma nº 22.919/21/2ª (decisão irrekorível na esfera administrativa)

No mesmo sentido e aos mesmos argumentos, a Recorrente aborda no recurso que a divergência que se busca demonstrar reside na interpretação e aplicação

dos dispositivos legais que regem a estabilidade do lançamento tributário e os limites de sua reformulação, especialmente os art. 145, 146 e 149 do CTN.

Afirma que, na decisão paradigma, consubstanciada no Acórdão nº 22.919/21/2ª, a 2ª Câmara de Julgamento também reconheceu a ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento, uma vez que a autuação inicial tratava de “aproveitamento indevido de créditos de ICMS pela não utilização do crédito presumido” e, após a impugnação, o Fisco reformulou o lançamento, alterando a acusação fiscal (o critério jurídico) para a “não observância do limite de crédito permitido atrelado às operações tributadas”.

Ressalta que alterações na fundamentação legal, capitulação de multas, ou critérios de apuração de tributos para o mesmo fato gerador e período, após o lançamento original e a defesa do contribuinte, foram reconhecidas como “mudança de critério jurídico” ou “vício material do Auto de Infração”, levando à improcedência das exigências fiscais.

Aduz que, de forma contrária, no acórdão recorrido, a 1ª Câmara validou reformas muito mais amplas, que inclusive teriam inserido novas espécies de tributo e alteraram substancialmente a classificação das operações, sob o argumento de que não configuravam mudança de critério jurídico.

Afirma que “as reformulações em discussão alteraram fundamentalmente a “matéria tributável”, o “cálculo do montante do tributo devido” e a “aplicação da penalidade cabível”, elementos essenciais do lançamento tributário, em clara afronta ao disposto no art. 146 do CTN, que impede a modificação dos critérios jurídicos para fatos geradores anteriores à sua introdução”, ou seja, o Fisco, ao promover sucessivas reformulações, não teria se limitado a corrigir meras falhas formais, mas reestruturou a acusação, introduzindo novos fundamentos legais e fáticos, divergindo da correta aplicação da legislação tributária e dos princípios da segurança jurídica e inalterabilidade do lançamento, de modo diverso do que aconteceu na decisão apontada como paradigma.

No entanto, ao contrário da alegação da Recorrente, não se verifica qualquer divergência entre as decisões confrontadas, quanto à aplicação da legislação tributária.

Importa, inicialmente, transcrever abaixo as ementas das decisões recorrida e indicada como paradigma, demonstrando a nítida divergência entre as matérias nelas tratadas:

ACÓRDÃO: 25.082/25/1ª (RECORRIDO)

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. OS SÓCIOS-ADMINISTRADORES RESPONDEM PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO, POR FORÇA DO ART. 135, INCISO III DO CTN E ART. 21, § 2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. O COOBRIGADO/ADMINISTRADOR É RESPONSÁVEL PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES A OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO OU ESTATUTO, NOS TERMOS DO ART. 135, INCISO III DO CTN C/C ART. 21, § 2º, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.

CONSTATOU-SE, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, ENTRADA, MANUTENÇÃO EM ESTOQUE E SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO NORMAL. IRREGULARIDADES APURADAS POR MEIO DE PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO PREVISTO NO ART. 194, INCISO III DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. FOI EXIGIDA APENAS A MULTA ISOLADA SOBRE AS ENTRADAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ENTRETANTO, A MULTA ISOLADA DEVE SER ADEQUADA DE ACORDO COM A NOVA REDAÇÃO DO INCISO I DO § 2º DO CITADO ART. 55, DADA PELA LEI Nº 25.378/25, NOS TERMOS DO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN.

MERCADORIA - ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

CONSTATOU-SE, MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, ENTRADA, MANUTENÇÃO EM ESTOQUE E SAÍDA DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CAPÍTULO 20 DO ANEXO XV DO RICMS/02). IRREGULARIDADES APURADAS POR MEIO DE PROCEDIMENTO TECNICAMENTE IDÔNEO PREVISTO NO ART. 194, INCISO III DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO PARA INCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO III E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO II, ALÍNEA "A", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75, EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. FOI APLICADA APENAS A MULTA ISOLADA SOBRE ENTRADA E MANUTENÇÃO EM ESTOQUE DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ENTRETANTO, A MULTA ISOLADA DEVE SER ADEQUADA DE ACORDO COM A NOVA REDAÇÃO DO INCISO I DO § 2º DO CITADO ART. 55, DADA PELA LEI Nº 25.378/25, NOS TERMOS DO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA "C" DO CTN.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM.

CONSTATOU-SE A FALTA

DE RECOLHIMENTO DO ICMS/ST RELATIVO AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM (ADICIONAL DE DOIS PONTOS PERCENTUAIS NA ALÍQUOTA DO IMPOSTO), EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, DEVIDO NOS TERMOS DO INCISO VI DO ART. 12-A DA LEI Nº 6.763/75, E ART. 2º, INCISO VI, DO DECRETO Nº 46.927/15. EXIGÊNCIAS DO ICMS/ST RELATIVO AO FEM E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO III DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 22.919/21/2ª (PARADIGMA)

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO - FALTA DE REGIME ESPECIAL. IMPUTAÇÃO DE APURAÇÃO DO ICMS PELO SISTEMA DE DÉBITO/CRÉDITO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 75, INCISO XXIX, ALÍNEA "A", PARTE GERAL DO RICMS/02, QUE ESTABELECE O CRÉDITO PRESUMIDO. COM A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO, ADOTANDO O REGIME DE DÉBITO/CRÉDITO NO PERÍODO DE JANEIRO A JULHO DE 2013, E APURANDO O CRÉDITO DE ICMS COM BASE NA PROPORCIONALIDADE DAS OPERAÇÕES TRIBUTADAS, CONCLUI-SE QUE OCORREU VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO, RAZÃO DE JULGAR IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO. NO TOCANTE AO PERÍODO SUBSEQUENTE, CORRETO O LANÇAMENTO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 145, COM ADOÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO, EXIGINDO ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OUTROS CRÉDITOS. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, EM FACE DE ESCRITURAÇÃO RELATIVA A OUTROS CRÉDITOS (DIFERENÇAS ENTRE OS ESTORNOS DE CRÉDITOS ORIUNDOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INICIADOS EM OUTRAS UFS). EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - RECOLHIMENTO A MENOR DO

ICMS. CONSTATADA A FALTA DE PAGAMENTO DE ICMS EM FACE DE DIFERENÇA EM RELAÇÃO AOS ESTORNOS DE DÉBITOS DEVIDOS. EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75, C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO REMANESCENTE CARACTERIZADA E ADMITIDA PELA IMPUGNANTE.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE CONSIGNAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO IMPOSTO, DEIXANDO DE RECOLHER O ICMS DEVIDO. EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75, C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO PARA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVII DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. CONSTATADA A EMISSÃO DE CTRCS COM INFORMAÇÃO INCORRETA QUANTO AO CFOP. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. MANTIDA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02. ACIONADO O PERMISSIVO LEGAL PARA REDUZIR A MULTA ISOLADA DO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75 PARA A OCORRÊNCIA 02.024.999, A 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO SEU VALOR, NOS TERMOS DO ART. 53, § 3º DA LEI Nº 6.763/75, FICANDO A REDUÇÃO CONDICIONADA A QUE SEJA SANADA A IRREGULARIDADE E EFETUADO O PAGAMENTO INTEGRAL NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DA PUBLICAÇÃO DA DECISÃO IRRECORRÍVEL DO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE).

De início, importante esclarecer que no âmbito do contencioso administrativo tributário, as **nullidades** decorrem da existência de vícios **formais** no lançamento, tais como ausência de notificação válida do Auto de Infração aos Sujeito Passivo ou não abertura do prazo de 30 (trinta) dias para impugnação do lançamento.

De outro modo, a constatação de vícios **materiais** no trabalho fiscal (por exemplo, a modificação do critério jurídico do lançamento) conduz à **improcedência**

das exigências por eles afetadas, com exclusão do crédito tributário, como ocorreu no acórdão indicado como paradigma.

No caso do acórdão indicado como paradigma, apesar de terem sido alegadas supostas nulidades no lançamento pela Defesa, elas não foram reconhecidas pela Câmara de Julgamento, como se depreende dos seguintes trechos da decisão:

ACÓRDÃO Nº 22.919/21/2ª (PARADIGMA)

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, **EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA, CONSIDERANDO A REFORMULAÇÃO FISCAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ÀS FLS. 140/145, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO, OCORRÊNCIA 02.004.009, DO PERÍODO DE JANEIRO A JULHO DE 2013. EM SEGUIDA, AINDA À UNANIMIDADE, EM ACIONAR O PERMISSIVO LEGAL PARA REDUZIR A MULTA ISOLADA DO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75 PARA A OCORRÊNCIA 02.024.999, A 50% (CINQUENTA POR CENTO) DO SEU VALOR, NOS TERMOS DO ART. 53, § 3º DA LEI Nº 6.763/75, FICANDO A REDUÇÃO CONDICIONADA A QUE SEJA SANADA A IRREGULARIDADE E EFETUADO O PAGAMENTO INTEGRAL NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DA PUBLICAÇÃO DA DECISÃO IRRECORRÍVEL DO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. GERALDO JÚNIO DE SÁ FERREIRA. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, AS CONSELHEIRAS GISLANA DA SILVA CARLOS (REVISORA) E CINDY ANDRADE MORAIS.**

(DESTACOU-SE E GRIFOU-SE).

Assim, não houve reconhecimento de nulidade no acórdão indicado como paradigma, mas sim de improcedência parcial do lançamento, no que tange às “*exigências fiscais de aproveitamento indevido de crédito, ocorrência 02.004.009*”.

Ademais, analisando todo o conteúdo das decisões, resta claro que a situação fática do presente lançamento é absolutamente distinta daquela decidida no acórdão indicado como paradigma, de forma que não se vislumbra qualquer divergência na aplicação da legislação tributária, mas sim situações diferentes, para as quais houve decisões também diferentes.

Em que pesem os argumentos da Recorrente, verifica-se que inexistente 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 de idêntica legislação

nos acórdãos em questão, quanto à definição e ao alcance da norma contida no art. 146 do CTN (critério jurídico).

Com efeito, analisando o acórdão indicado como paradigma, verifica-se que a 2ª Câmara de Julgamento entendeu que houve mudança de critério jurídico na autuação que lhe deu origem. Veja-se:

ACÓRDÃO Nº 22.919/21/2ª (PARADIGMA)

(...)

POR CONSEQUENTE, IMPERIOSO CONCLUIR QUE OCORREU ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.

(...)

POR CONSEQUENTE, TENDO OCORRIDO ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO, VÍCIO MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO, EXCLUI-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO, OCORRÊNCIA 02.004.009, DO PERÍODO DE JANEIRO A JULHO DE 2013, APURADAS NA REFORMULAÇÃO FISCAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE FLS. 140/145.

(DESTACOU-SE E GRIFOU-SE)

Isso porque, inicialmente, o lançamento cuidava de “*estorno de crédito por inobservância do crédito presumido*” previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02, como exige a legislação em comento para os prestadores de serviços de transporte.

Entretanto, em sede de reformulação do lançamento, sem apontar qualquer outro dispositivo nos campos “Base Legal/Infringência” (o que significa a ratificação da infração ao art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02) a acusação fiscal foi modificada para “*estorno de crédito por inobservância do limite de crédito permitido atrelado às operações 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 22.919/21/2ª (PARADIGMA)

(...)

DECISÃO

(...)

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

NÃO OBSTANTE, CONSIDERANDO A EXPLICAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO ÀS FLS. 68 E A ANÁLISE DE VALORES RELATIVOS A OPERAÇÕES “ISENTAS”, “NÃO TRIBUTADA”, “EXPORTAÇÃO”, DENTRE OUTROS, DO QUADRO CITADO ANTERIORMENTE, E CONSEQUENTE APURAÇÃO DO “CRÉDITO PERMITIDO” E “CRÉDITO APROP. INDEVIDAMENTE”, CONSTATA-SE/INFERE-SE QUE:

1. ACATA-SE NA REFORMULAÇÃO O REGIME ESPECIAL CONCEDIDO À CONTRIBUINTE ATÉ 30/06/13; OU SEJA, ABANDONA-SE A APURAÇÃO VIA “CRÉDITO PRESUMIDO” E ADOTASE O REGIME DE “DÉBITO/CRÉDITO”;
2. 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):

(...)

POSTERIORMENTE, A FISCALIZAÇÃO PROMOVE NOVA REFORMULAÇÃO FISCAL, RECONSIDERANDO O PRAZO DE VIGÊNCIA DO REGIME ESPECIAL ATÉ 30/07/13, MANTENDO A APURAÇÃO DO PERCENTUAL PERMITIDO DE CRÉDITO CONFORME ART. 66, INCISO VIII, DO RICMS/02.

DO EXPOSTO, PARA O PERÍODO DE 01/01/13 A 30/07/13, 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 CONSEQUINTE, IMPERIOSO CONCLUIR QUE OCORREU ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.

(...)

POR CONSEQUINTE, TENDO OCORRIDO ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO, VÍCIO MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO, EXCLUI-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE APROVEITAMENTO INDEVIDO

DE CRÉDITO, OCORRÊNCIA 02.004.009, DO PERÍODO DE JANEIRO A JULHO DE 2013, APURADAS NA REFORMULAÇÃO FISCAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE FLS. 140/145.

(GRIFOU-SE).

Já em relação ao caso analisado no acórdão recorrido, a Câmara *a quo* foi enfática ao afastar a arguição de alteração de critério jurídico, mesmo porque, como já afirmado, no presente processo inexistem 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.

Na análise do lançamento que deu origem à decisão recorrida, a Câmara *a quo*, em sua razão de decidir, foi enfática ao afirmar que, no presente caso, “*não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento dentro do prazo decadencial, tampouco se fala em mudança do critério jurídico, como defendido pela Impugnante*”:

ACÓRDÃO: 25.082/25/1ª (RECORRIDO)

(...)

SUSTENTA QUE, AINDA QUE PREVISTA NO RPTA A POSSIBILIDADE DE REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL, ESSA SOMENTE SERIA POSSÍVEL SE OBSERVADO O DISPOSTO NOS ARTS. 145 E 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL- CTN, O QUE NÃO TERIA OCORRIDO NO PRESENTE CASO.

ACRESCENTA, APÓS A 2ª REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO, QUE A FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CONSIGNADA NO “TERMO DE REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO” E NO “RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR”, SERIA UMA REINCIDENTE TENTATIVA DE REQUALIFICAR O LANÇAMENTO, O QUE SOMENTE EVIDENCIA A SUA IMPRESTABILIDADE.

INSISTE QUE, TANTO O ART. 145 QUANTO O ART. 149 DO CTN, NÃO AUTORIZAM A MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO EM CASO DE ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA E SEUS CONSECUTÓRIOS.

CITA O ART. 146 DO CTN E AFIRMA QUE, DEPOIS DE EFETUADO UM LANÇAMENTO, O CRITÉRIO JURÍDICO NELE REFLETIDO NÃO PODERÁ SER MODIFICADO NO QUE TOCA AOS FATOS COMPREENDIDOS NAQUELE ATO. DESSE MODO, MESMO QUE A PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA CONSTATE QUE FOI ADOTADO UM ENTENDIMENTO EQUIVOCADO, A ALTERAÇÃO DELE É VEDADA COM O FIM DE JUSTIFICAR O ATO JÁ PRATICADO.

ENTRETANTO, NÃO CABE RAZÃO À DEFESA.

(...)

VALE REGISTRAR QUE O LANÇAMENTO, APÓS A NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE, TORNA-SE, EM PRINCÍPIO, DEFINITIVO, TENDO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA CONSAGRADO, EM NOME

DA ESTABILIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA, O PRINCÍPIO DA INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO.

CONTUDO, O PRINCÍPIO EM TELA NÃO É ABSOLUTO NA MEDIDA EM QUE O ART. 145 DO CTN TRAZ, EM SEUS INCISOS, HIPÓTESES NAS QUAIS SE ADMITE A ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO.

(...)

NO CASO DOS AUTOS, NÃO HOUVE ALTERAÇÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL, TENDO SIDO REVISTO O LANÇAMENTO PARA ADEQUAÇÃO DO LEQFID DE MODO A ESPELHAR A REALIDADE DAS OPERAÇÕES, INCLUSIVE POR ACATAMENTO DE ARGUMENTOS DA DEFESA.

(...)

TODO O PROCEDIMENTO FISCAL ESTÁ DEVIDAMENTE PREVISTO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, E, APÓS A REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO, FOI ABERTO PRAZO PARA OS SUJEITOS PASSIVOS, CONFORME PREVISTO NOS §§ 1º E 2º DO ART. 120 DO RPTA.

(...)

ASSIM SENDO, NÃO HÁ ÓBICE PARA QUE A FISCALIZAÇÃO PROCEDA À REFORMULAÇÃO DO LANÇAMENTO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL, TAMPOUCO SE FALA EM MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO, COMO DEFENDIDO PELA IMPUGNANTE.

(DESTACOU-SE E GRIFOU-SE)

No caso do acórdão apontado como paradigma, a exclusão das exigências fiscais relativas ao aproveitamento indevido de crédito decorreu do entendimento de que “*ocorreu alteração do critério jurídico do lançamento*”.

Por outro lado, no caso do acórdão recorrido, consta claramente do texto da decisão que “*ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, o que não ocorreu no caso em análise*” e, ainda, que “*não houve alteração da acusação fiscal...*” e “*...tampouco se fala em mudança de critério jurídico*”.

Nesse sentido, consta expressamente na decisão recorrida, dentre outras afirmações fáticas e/ou de direito, que a revisão do lançamento se deu respaldada na legislação tributária e que “*a motivação para a reformulação do lançamento compreende apenas a necessidade do Fisco de apurar o imposto de acordo com a norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN*”.

A Câmara *a quo* foi clara, ainda, no sentido de que, no presente caso, diferentemente do caso concreto da decisão apresentada como paradigma, “*a infração é exatamente a mesma, “entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal”, inclusive o procedimento utilizado para se apurar tais operações desacobertas (LEQFID)*”.

Portanto, resta demonstrado que a alteração do lançamento no presente caso ocorreu sem modificação da acusação fiscal (portanto, sem alteração do critério jurídico), em perfeita sintonia com as previsões da legislação que autorizam a modificação do Auto de Infração já notificado ao Contribuinte.

Além disso, restou consignado na decisão recorrida que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, resta claro que a situação fática que resultou na decisão consubstanciada no acórdão recorrido é diferente daquela que deu origem à decisão contida no acórdão indicado como paradigma.

Reitera-se ter sido consignado na decisão recorrida que o presente feito fiscal foi elaborado com estrita observância das disposições estabelecidas na legislação mineira, bem como a conclusão de que não houve alteração da irregularidade inicial, pontos centrais que distinguem, por completo, tal lançamento daquele que deu origem ao acórdão indicado como paradigma, no qual, repita-se, ocorreu mudança na acusação fiscal inicial, sem que houvesse a devida capitulação legal que lhe desse respaldo.

Assim, de todo o exposto, conclui-se que inexistente a alegada divergência jurisprudencial, pois não há qualquer semelhança entre os elementos fáticos e jurídicos que deram origem às decisões confrontadas.

Portanto, se não há identidade entre os lançamentos, as diferenças entre as decisões no que concerne à caracterização da ocorrência ou não de mudança de critério jurídico decorrem das especificidades de cada autuação e não de conflitos na interpretação da legislação, o que afasta a alegação de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os acórdãos indicados como paradigmas.

Percebe-se que o que transparece do Recurso de Revisão é apenas a contrariedade da Recorrente com o teor da decisão recorrida. Contudo, essa simples contrariedade não tem o condão de provocar a reapreciação do julgamento.

No caso em tela, como o pressuposto para reapreciação do julgamento é a caracterização de divergência entre a decisão recorrida e as paradigmas quanto à aplicação da legislação tributária sobre uma mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, constata-se que a Recorrente não logrou êxito em comprovar tal requisito.

Diante do 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.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

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, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Antônio César Ribeiro, Cindy Andrade Moraes e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2025.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

D

CCMG