

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

Acórdão: 23.743/24/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003061042-19  
Impugnação: 40.010157190-14  
Impugnante: Sorvetes Amaretto Ltda  
IE: 134519032.00-67  
Coobrigados: J A Distribuidora de Alimentos Ltda  
IE: 002700331.00-07  
José Eustáquio Tavares  
CPF: 125.779.446-91  
José Eustáquio Tavares Júnior  
CPF: 099.279.816-78  
Proc. S. Passivo: Victor Penido Machado  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DESACOBERTADA. Exigência da Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada dado saída em mercadorias desacobertadas de documentação fiscal hábil. Entretanto, o procedimento do Fisco, de lançar multa isolada sob o mesmo fato jurídico já solucionado em decisão administrativa, não encontra amparo na legislação, especialmente sob o prisma da coisa julgada administrativa e da segurança jurídica.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a exigência da Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada dado saída em mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Registra o Fisco que referida multa isolada exigida encontra-se dentro do limite determinado pelo inciso I do § 2º do citado art. 55.

Consta do relatório do Auto de Infração (AI) que houve anteriormente a lavratura do PTA nº 01.002678529.49, para exigir ICMS, ICMS/ST e correspondentes multas de revalidação, em virtude do recolhimento a menor do imposto nas saídas de mercadorias (“Sorvetes de qualquer espécie” e “Produtos Alimentícios”) constantes dos Capítulos 17 e 23 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Naquele lançamento, também foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, a qual foi excluída pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG, por inaplicável ao caso dos autos, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.609/23/3ª.

Em face da mencionada exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII (PTA nº 01.002678529.49), lavrou a Fiscalização o presente lançamento, para exigência da Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada Sorvetes Amaretto Ltda e da Coobrigada J A Distribuidora de Alimentos Ltda, os sócios-administradores das referidas empresas, respectivamente, José Eustáquio Tavares e José Eustáquio Tavares Júnior, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 62/73, opina, no mérito, pela improcedência do lançamento.

---

### **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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a exigência da Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por ter a Autuada dado saída em mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Registra o Fisco que referida multa isolada encontra-se dentro do limite determinado pelo inciso I do § 2º do citado art. 55.

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, além da Autuada Sorvetes Amaretto Ltda e da Coobrigada J A Distribuidora de Alimentos Ltda, os sócios-administradores das referidas empresas, respectivamente, José Eustáquio Tavares e José Eustáquio Tavares Júnior, nos termos do art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e do art. 135, inciso III, do CTN.

Consta do relatório do Auto de Infração que houve anteriormente a lavratura do PTA nº 01.002678529.49, para exigir o ICMS/OP, o ICMS/ST e as respectivas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Tais exigências (PTA nº 01.002678529.49 e Acórdão nº 24.609/23/3ª) se deram em virtude do recolhimento a menor do imposto nas saídas de mercadorias (“Sorvetes de qualquer espécie” e “Produtos Alimentícios”), constantes dos Capítulos 17 e 23 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Consta do mencionado Acórdão (24.609/23/3ª) que tal irregularidade foi apurada mediante análise e conferência de documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco, corroborada pelas informações que vieram aos autos em razão da diligência fiscal realizada em 24/08/22 e do Termo de Constatação Fiscal assinado pelo sócio-administrador da Empresa Coobrigada, concluindo a Fiscalização pela existência de operações simuladas realizadas entre o estabelecimento da Autuada e da Coobrigada J A Distribuidora de Alimentos Ltda, com o fim de reduzir o pagamento do ICMS devido nas operações próprias e por substituição tributária, relativo às reais operações ocorridas.

Entretanto, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, foi excluída pelo CCMG, conforme referido Acórdão nº 24.609/23/3ª, por ser inaplicável ao caso dos autos. Tal decisão resultou no entendimento da Fiscalização de lavratura do presente e-PTA, para exigência da penalidade considerada aplicável.

Ocorre que o procedimento do Fisco visando alcançar o mesmo fato jurídico, mas sob novo fundamento (nova capitulação legal), não encontra amparo na legislação, pelas razões demonstradas a seguir.

Primeiramente, pontua-se haver evidência de mudança do critério jurídico em relação à motivação inicialmente adotada pela Fiscalização, ao imputar ao Contribuinte descumprimento de obrigação acessória de deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, conforme apontado no primeiro lançamento (Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75), enquanto no presente lançamento tributário altera a motivação para apontar descumprimento de obrigação acessória de dar saída a mercadorias desacobertadas de documentação fiscal (Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75).

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 o seguinte:

### 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.**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Assim, em consequência da decisão deste CCMG, que entendeu inaplicável o art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, o Fisco não poderia efetuar o lançamento com base em outro critério (dar saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal) para o mesmo período autuado.

Registra-se que a decisão constante do Acórdão nº 24.609/23/3ª é clara no sentido de que a multa isolada exigida não se aplicava ao caso dos autos, *in verbis*:

### ACÓRDÃO Nº 24.609/23/3ª

EXIGE, AINDA, A FISCALIZAÇÃO, A PENALIDADE PREVISTA NO INCISO XXXVII DO ART. 55 DA MENCIONADA LEI:

(...)

É CERTO QUE A CONDUTA DOS AUTUADOS SUPRIMIU O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO, QUE ORA SE EXIGE NO PRESENTE LANÇAMENTO.

(...)

ASSIM, CONCLUI-SE QUE NÃO HOUVE A EMISSÃO DA NOTA FISCAL HÁBIL A ACOBERTAR O TRANSPORTE DAS MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA PARA O DESTINATÁRIO FINAL DAS MERCADORIAS, RAZÃO PELA QUAL NÃO HÁ COMO SUSTENTAR O ENQUADRAMENTO DA PENALIDADE EXIGIDA PELA FISCALIZAÇÃO AO CASO CONCRETO DESTES AUTOS.

OBSERVA-SE QUE A CONDUTA EXPRESSA NO DISPOSITIVO LEGAL RELATIVO À PENALIDADE ISOLADA COMINADA EXIGE QUE A OPERAÇÃO TENHA SIDO ACOBERTADA POR DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

O DISPOSITIVO LEGAL É CLARO AO DISPOR QUE TAL PENALIDADE SERÁ APLICADA “POR DEIXAR DE CONSIGNAR, EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO, A BASE DE CÁLCULO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, OU CONSIGNÁ-LA COM VALOR IGUAL A ZERO”.

DESSA FORMA, A PENALIDADE PREVISTA NO MENCIONADO DISPOSITIVO LEGAL NÃO SE AMOLDA AO CASO DOS AUTOS, DEVENDO SER EXCLUÍDA A MULTA ISOLADA EXIGIDA.

(...)

Ademais, da análise do presente lançamento, constata-se que a Fiscalização altera a acusação fiscal constante do primeiro lançamento (deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero), realizando novo lançamento para alterar a conduta “acessória” a ser punida pela multa isolada, para “dar saída a mercadoria desacobertada de documentação fiscal”. Nota-se que os dispositivos não possuem como núcleo a mesma conduta.

Veja-se o teor dos artigos relacionados às multas capituladas nos lançamentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

(Grifou-se)

Assim, o erro na capitulação legal trouxe consequências diretas para a correta caracterização e aplicação da penalidade isolada perseguida pelo Fisco, atraindo a aplicação do art. 146 do CTN supratranscrito.

Pontue-se que há entendimento doutrinário de que a modificação no critério jurídico 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 entende 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 Baleeiro:

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 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.

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 no lançamento não encontra respaldo. Pelo contrário, o lançamento tem por origem decisão da Administração Pública (Acórdão nº 24.609/23/3ª), contra a qual não foi interposto recurso no prazo regulamentar, encerrando a contenda em relação à matéria, em fase administrativa.

É essa decisão administrativa que conduz a outro fundamento relevante à improcedência do lançamento, sob os aspectos da coisa julgada administrativa e da segurança jurídica.

Veja-se o disposto no 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

(...)

Registra-se que a decisão constante do Acórdão nº 24.609/23/3ª, decisão, naquela oportunidade, recorrível na esfera administrativa, não foi objeto de Recurso de Revisão ou Pedido de Retificação, dentro dos prazos legais, encerrando o contencioso administrativo fiscal, nos termos do art. 111 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

RPTA

Art. 111. Põem fim ao contencioso administrativo fiscal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - a decisão irrecorrível para ambas as partes;
- II - o término de prazo, sem interposição de recurso;
- III - a desistência de impugnação, reclamação ou recurso de revisão;
- IV - o ingresso em juízo, sobre a matéria objeto do PTA, antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;
- V - o pagamento do crédito tributário;
- VI - o cancelamento da exigência fiscal.

(Grifou-se)

Importa destacar que na decisão do Recurso Especial - Resp nº 1.130.545/RJ, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou entendimento de que nas hipóteses de erro de direito, o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável. Nas palavras do Ministro Relator:

ASSIM É QUE A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR ERRO DE FATO (ARTIGO 149, INCISO VIII, DO CTN) RECLAMA O DESCONHECIMENTO DE SUA EXISTÊNCIA OU A IMPOSSIBILIDADE DE SUA COMPROVAÇÃO À ÉPOCA DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

AO REVÉS, NAS HIPÓTESES DE ERRO DE DIREITO (EQUÍVOCO NA VALORAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS), O ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REVELA-SE IMODIFICÁVEL, MÁXIME EM VIRTUDE DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA, ENCARTADO NO ARTIGO 146, DO CTN, SEGUNDO O QUAL "A MODIFICAÇÃO INTRODUZIDA, DE OFÍCIO OU EM CONSEQUÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL, NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO SOMENTE PODE SER EFETIVADA, EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO".

(...)

"O ERRO DE FATO OU ERRO SOBRE O FATO DAR-SE-IA NO PLANO DOS ACONTECIMENTOS: DAR POR OCORRIDO O QUE NÃO OCORREU. VALORAR FATO DIVERSO DAQUELE IMPLICADO NA CONTROVÉRSIA OU NO TEMA SOB INSPEÇÃO. O ERRO DE DIREITO SERIA, À SUA VEZ, DECORRENTE DA ESCOLHA EQUIVOCADA DE UM MÓDULO NORMATIVO INSERVÍVEL OU NÃO MAIS APLICÁVEL À REGÊNCIA DA QUESTÃO QUE ESTIVESSE SENDO JURIDICAMENTE CONSIDERADA. ENTRE NÓS, OS CRITÉRIOS JURÍDICOS (ART. 146, DO CTN) REITERADAMENTE APLICADOS PELA ADMINISTRAÇÃO NA FEITURA DE LANÇAMENTOS TÊM CONTEÚDO DE PRECEDENTE OBRIGATÓRIO. SIGNIFICA QUE TAIS CRITÉRIOS PODEM SER ALTERADOS EM RAZÃO DE DECISÃO JUDICIAL OU ADMINISTRATIVA, MAS A APLICAÇÃO DOS NOVOS CRITÉRIOS SOMENTE PODE DAR-SE EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES POSTERIORES À ALTERAÇÃO." (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, IN "CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

BRASILEIRO", 10ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2009, PÁG. 708)

"O COMANDO DISPÕE SOBRE A APRECIÇÃO DE FATO NÃO CONHECIDO OU NÃO PROVADO À ÉPOCA DO LANÇAMENTO ANTERIOR. DIZ-SE QUE ESTE LANÇAMENTO TERIA SIDO PERPETRADO COM ERRO DE FATO, OU SEJA, DEFEITO QUE NÃO DEPENDE DE INTERPRETAÇÃO NORMATIVA PARA SUA VERIFICAÇÃO.

FRISE-SE QUE NÃO SE TRATA DE QUALQUER 'FATO', MAS AQUELE QUE NÃO FOI CONSIDERADO POR PURO DESCONHECIMENTO DE SUA EXISTÊNCIA. NÃO É, PORTANTO, AQUELE FATO, JÁ DE CONHECIMENTO DO FISCO, EM SUA INTEIREZA, E, POR REPUTÁ-LO DESPIDO DE RELEVÂNCIA, TENHA-O DEIXADO DE LADO, NO MOMENTO DO LANÇAMENTO.

SE O FISCO PASSA, EM MOMENTO ULTERIOR, A DAR A UM FATO CONHECIDO UMA 'RELEVÂNCIA JURÍDICA', A QUAL NÃO LHE HAVIA DADO, EM MOMENTO PRETÉRITO, NÃO SERÁ CASO DE APRECIÇÃO DE FATO NOVO, MAS DE PURA MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO NO LANÇAMENTO ANTERIOR, COM FULCRO NO ARTIGO 146, DO CTN, (...).

NESTE ART. 146, DO CTN, PREVÊ-SE UM 'ERRO' DE VALORAÇÃO JURÍDICA DO FATO (O TAL 'ERRO DE DIREITO'), QUE IMPÕE A MODIFICAÇÃO QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE À SUA OCORRÊNCIA. NÃO PERCA DE VISTA, ALIÁS, QUE INEXISTE PREVISÃO DE ERRO DE DIREITO, ENTRE AS HIPÓTESES DO ART. 149, COMO CAUSA PERMISSIVA DE REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR." (EDUARDO SABBAG, IN "MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO", 1ª ED., ED. SARAIVA, PÁG. 707)

Cita-se, ainda, Alberto Xavier:

“Não faria, na verdade, qualquer sentido que a Administração Pública – que já é dotada do privilégio de praticar atos imediatamente executórios – e que é, além disso, obrigada constitucionalmente a exercer imparcialmente funções de autocontrole da legalidade dos seus atos mediante processo administrativo, baseado nos princípios de ampla defesa e do contraditório, pudesse rebelar-se contra decisões definitivas dos seus próprios órgãos judicantes, ou seja, *venire contra factum proprium*.

(...)

É precisamente a definitividade e imutabilidade dessas decisões que conduziu o Código Tributário Nacional, no seu artigo 156, inciso IX, a declarar como causa de extinções do crédito tributário “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva, na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.



O princípio do efeito vinculante das decisões definitivas da Administração judicante é claro corolário do princípio da jurisdicionalização do processo administrativo tributário, pois atribui a essas decisões, como às decisões dos tribunais, um efeito similar à da coisa julgada formal.

Todavia, (...) não pode falar-se de coisa julgada, mesmo em sentido formal, pois este é próprio dos atos de declaração de certeza final, que são os atos jurisdicionais, mas sim de *preclusões processais*.

(...)

Uma outra faceta do efeito vinculante para Administração das decisões dos seus órgãos judicantes consiste no dever de as executar, dever esse que se desdobra em dois planos: num *plano positivo*, significa um dever de a Administração se conformar com o fato da anulação do ato administrativo de lançamento, extraíndo para o futuro todas as consequências jurídicas que essa anulação comporta; num *plano negativo*, significa que a Administração se deve conformar com a decisão do órgão judicante em caso de eventual reexercício do poder que está na origem da prática do ato anulado.”

Registra-se, por fim, que o entendimento exposto no presente Acórdão vai ao encontro do externado recentemente pelo CCMG, que entendeu pela improcedência do lançamento em situação semelhante, como pode ser visto no Acórdão nº 23.613/23/2ª, confirmado pela Câmara Especial no Acórdão nº 5.849/24/CE.

Pela importância, transcreve-se parte dos fundamentos constantes da mencionada decisão:

ACÓRDÃO Nº 23.613/23/2ª

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.

(...)

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:

(...)

AO ANALISAR O DISPOSITIVO DO ART. 146 DO CTN, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA<sup>6</sup> 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 BALEEIRO<sup>7</sup>, (...):

“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 INDEPENDENTE 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 MARTINS<sup>8</sup> 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.

(...)

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 CONSECUTÓRIOS 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 RESSALVADA NO CAMPO DO PROCESSO DE LANÇAMENTO.

DAÍ CONCLUIR QUE A DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DEVE IMPEDIR A REDISSCUSSÃO 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 DOCTRINA DE HELY LOPES MEIRELLES (...) VAI ALÉM, PARA CONCLUIR QUE A COISA JULGADA ADMINISTRATIVA É, EM OUTRAS PALAVRAS, A IRRETRATABILIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO:

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

"(...) 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 sob quaisquer das perspectivas ou aspectos legais abordados e pertinentes ao caso concreto, quais sejam mudança de critério jurídico, erro de direito, coisa julgada administrativa e segurança jurídica, endossa-se a conclusão de improcedência do lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Roney de Oliveira Júnior. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 24 de julho de 2024.**

**Wertson Brasil de Souza  
Relator**

**Antônio César Ribeiro  
Presidente**

m/p