

Acórdão: 5.849/24/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002917325-83
Recurso de Revisão: 40.060157320-91
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrido: Armazéns Gerais Café da Canastra Comércio e Exportação de Café Ltda
Proc. S. Passivo: Rodrigo Henrique Pires/Outro(s)
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”.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS oriundo de transferência de produtor rural pessoa física, cujo crédito tributário foi anteriormente constituído pela lavratura do PTA nº 01.002177730-42 para exigir os estornos dos créditos irregularmente aproveitados mediante exigência integral do valor do ICMS, acrescido da multa relativa ao aproveitamento indevido prevista no art. 55, XXVI e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975.

Registra-se que, na oportunidade do julgamento do PTA supramencionado, houve decisão do CC/MG pela exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista a existência de outra penalidade específica à hipótese dos autos, capitulada no inciso XXV do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

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.

Exige-se a Multa Isolada no valor de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, nos termos do art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.613/23/2ª, julgou 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 está sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe o Recurso de Revisão de págs. 306/313, requerendo, ao final, seu provimento.

A Recorrida, tempestivamente e por intermédio de seu procurador regularmente constituído, às págs. 317/332, contrarrazoa o recurso interposto.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 3º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Analisando-se o mérito do presente Recurso de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 2ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 23.613/23/2ª, conforme autoriza o art. 79 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22.

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.

Conforme relatado no Auto de Infração (AI) em questão, teria ocorrido anteriormente lançamento do crédito tributário acerca da mesma matéria em Auto de Infração de número PTA nº 01.002177730-42, mediante o qual se exigiu 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 decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.352/23/2ª, tendo em vista a existência de outra penalidade específica à hipótese dos autos, em razão da qual entendeu a Fiscalização pela lavratura deste PTA para formalizar a exigência da penalidade considerada aplicável.

Ocorre que o procedimento do Fisco visando alcançar o mesmo fato jurídico, mas sob novo fundamento, 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 à Contribuinte descumprimento de obrigação acessória relacionada ao aproveitamento indevido de créditos do imposto, conforme apontada no primeiro lançamento, enquanto no presente lançamento tributário altera a motivação para apontar descumprimento de obrigação acessória relacionada à utilização de crédito de ICMS oriundo de transferência, em desacordo com o disposto na legislação tributária de regência da matéria.

Destaca-se que se procedeu ao presente lançamento exclusivamente para alterar a capitulação legal 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 Recorrida em sua Impugnação (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 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 assistiria ao Fisco.

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 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

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.

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.

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 na legislação tributária vigente, especialmente pelo fato de que a infração apurada não decorre de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo. Pelo contrário, este lançamento tem por origem decisão irrecurável da Administração Pública.

Noutro diapasão, a decisão administrativa nos conduz a outro fundamento relevante à improcedência do lançamento, sob os aspectos da coisa julgada administrativa e da segurança jurídica.

Consoante 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

(...).

Com efeito, se a decisão administrativa torna-se definitiva e irrecurável no curso do processo administrativo, impossibilitando a interposição de recurso, inexoravelmente impossibilita a cobrança de penalidade acessória sobre o mesmo fato gerador.

Importa observar sobre o tema as razões apresentadas pela Contribuinte em sede de Impugnação (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:

(...)

O dispositivo em comento é esclarecedor, ao deixar claro que as decisões proferidas por este e. órgão colegiado deve 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 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."

Como afirma 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.”

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento nos termos do acórdão recorrido. Vencidos os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Relator), Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Gislana da Silva Carlos, que lhe davam provimento nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves e pela Autuada, a Dra. Brenda Luiza Sousa Aguiar. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 19 de abril de 2024.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator designado

D