

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

Acórdão: 5.921/25/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003685995-64  
Recurso de Revisão: 40.060158474-32  
Recorrente: SHPX Logística Ltda.  
IE: 004333809.00-80  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Henrique Philip Schneider/Outro(s)  
Origem: DF/Muriaé

***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 a contatação fiscal de que a Contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS, no período de junho de 2022 a outubro de 2023, em valor superior aos 20% (vinte por cento) do crédito presumido assegurado no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02, bem como no art. 45 c/c item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23, atualmente vigente.

De acordo com referidos dispositivos normativos, fica assegurada, ao contribuinte prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, na apuração do imposto a recolher, a utilização do crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

Segundo o Fisco, a Autuada não é detentora de regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 (equivalente ao Subitem 24.3 do Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23), que autorizaria a apuração do imposto pelo regime de débito e crédito.

Irregularidade apurada mediante análise dos dados extraídos das DAPIs (Demonstração de Apuração e Informação de ICMS) fornecidas ao Fisco pela Contribuinte.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI c/c § 2º, inciso I da mesma lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 25.072/24/3ª, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o presente Recurso de Revisão de págs. 180/193.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas:

- Tema: “alteração de critério jurídico” – Acórdão nº 23.613/23/2ª;
- Tema: “art. 100, § único do CTN” – Acórdão nº 22.951/21/2ª.

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

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 312/325, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por essa razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

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

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

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

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade:**

#### **Quanto ao Acórdão nº 23.613/23/2ª (Tema: “alteração de critério jurídico”):**

Após narrar a infração que lhe foi imputada, a Recorrente ressalta que consta a seguinte afirmação na decisão recorrida:

ACÓRDÃO Nº 25.072/24/3ª - (RECORRIDO)

“... RESSALTA-SE QUE O FATO DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DETERMINAR CONDIÇÕES PARA A UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE APURAÇÃO DO IMPOSTO POR DÉBITO E CRÉDITO, QUE, NO CASO, É A FORMALIZAÇÃO DA OPÇÃO MEDIANTE REGIME ESPECIAL, NÃO AFASTA O CARÁTER FACULTATIVO DE AMBOS OS REGIMES DE APURAÇÃO MUITO MENOS RESTRINGE O DIREITO DO CONTRIBUINTE DE SE APROPRIAR DE CRÉDITOS DE ICMS ...” (GRIFOS DA RECORRENTE).

Nesse sentido, a Recorrente afirma que a decisão recorrida, na tentativa de manter a higidez do lançamento, alterou a motivação do Auto de Infração, admitindo que os regimes de apuração teriam caráter facultativo, pois, se ambos são facultativos, o relatório e a motivação do lançamento estariam equivocados ao consignar que o regime de crédito presumido seria regra (*ou seja, independente de opção*).

Assim, a seu ver, o acórdão recorrido incorreu em alteração de critério jurídico do lançamento, em afronta ao art. 146 do CTN, acrescentando que a manutenção do lançamento com a alteração promovida pela 3ª Câmara diverge do entendimento proferido no Acórdão nº 23.613/23/2ª, indicado como paradigma, no qual se reconheceu a nulidade do ato administrativo com modificação de critério jurídico.

Relata que no acórdão paradigma também eram exigidos ICMS, multa de revalidação e multa isolada por aproveitamento indevido de créditos do imposto, porém a decisão foi no sentido de reconhecer a improcedência do lançamento, em razão da modificação nos critérios jurídicos, conforme excertos infratranscritos:

ACÓRDÃO Nº 23.613/23/2ª - (PARADIGMA)

“... 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.

[...]

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 ...” (GRIFOS DA RECORRENTE).

Salienta, nessa linha, que, enquanto o acórdão paradigma reconhece a invalidade do lançamento alcançado por modificação de critério jurídico, a decisão recorrida modificou o critério jurídico do lançamento, na tentativa de corrigi-lo.

Conclui, nesses termos, que resta caracterizada a divergência jurisprudencial.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Com efeito, no caso do Acórdão nº 23.352/23/2ª (vinculado ao paradigma), a autuação versava sobre apropriação indevida de crédito de ICMS, 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.

As exigências fiscais referiam-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista 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 D. 2ª Câmara decidiu pelo cancelamento da Multa Isolada exigida (art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75), face à 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

IMPUGNANTE: ARMAZÉNS GERAIS CAFÉ DA CANASTRA  
COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO DE CAFÉ

IE: 002539935.00-50

“... 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:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Em momento posterior à publicação da decisão acima, que se tornou definitiva no âmbito administrativo, o Fisco formalizou o Auto de Infração nº 01.002917325-83, exigindo, exclusivamente, do mesmo Sujeito Passivo acima, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXV da Lei nº 6.763/75, considerada pela 2ª Câmara (Acórdão nº 23.352/23/2ª) como sendo aquela que deveria ter sido aplicada no PTA anterior (01.002177730-42).

Porém, a mesma 2ª Câmara de Julgamento julgou improcedente o “novo lançamento”, baseando-se nos arts. 146 e 49 do CTN, bem como nos conceitos de “alteração de critério jurídico”, “erro de direito”, “coisa julgada administrativa”, “segurança jurídica”, dentre outros, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.613/23/2ª - (**PARADIGMA**)

PTA/AI: 01.002917325-83

IMPUGNANTE: ARMAZÉNS GERAIS CAFÉ DA CANASTRA COM. E EXPORTAÇÃO DE CAFÉ

IE: 002539935.00-50

“... 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DESTA 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:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em valor superior aos 20% (vinte por cento) do crédito presumido assegurado no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02, bem como no art. 45 c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23, atualmente vigente.

O lançamento foi integralmente aprovado pela Câmara *a quo*, nos exatos termos em que foi formalizado, por estar plenamente respaldado na legislação vigente, inclusive no tocante à Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, isto é, o lançamento em nenhum momento foi alterado ou revisado pelo Fisco (arts. 145 e 149 do CTN).

É perfeitamente compreensível a irresignação da Recorrente com a decisão recorrida, porém é totalmente inadequado o seu argumento no sentido de que o acórdão recorrido “incorreu em alteração de critério jurídico do lançamento, em afronta ao art. 146 do CTN”, pois tal dispositivo faz alusão ao ato administrativo do “lançamento” propriamente dito, não tendo relação com a decisão administrativa a ele referente, uma vez que o E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG apenas analisa se o lançamento está ou não respaldado na legislação de regência.

Embora prescindível, é importante destacar que a Câmara *a quo*, em complemento à sua afirmação de que “*o fato de a legislação tributária determinar condições para a utilização do sistema de apuração do imposto por débito e crédito, que, no caso, é a formalização da opção mediante regime especial, não afasta o caráter facultativo de ambos os regimes de apuração muito menos restringe o direito do contribuinte de se apropriar de créditos de ICMS*”, destacou que:

“... Depreende-se, de toda a legislação posta (RICMS/02 e RICMS/23), que, ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, são asseguradas, para a apuração do imposto, tanto a opção pelo crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação (em substituição ao sistema normal de débito e crédito), quanto a opção pelo sistema de débito/crédito (em substituição ao crédito presumido);

Cabe ao contribuinte “definir a opção que será adotada em suas apurações, sendo que, caso decida pelo sistema de débito/crédito, sua opção deverá ser formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Sufis (condição “*sine qua non*”)”;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“... é fato incontroverso que a Autuada não é detentora de regime especial que lhe assegure a apuração do imposto pelo sistema normal de débito e crédito, o que foi ratificado pela Defesa”;

“Nesse diapasão, diante da legislação retromencionada, verifica-se que a Autuada, ao não formalizar sua opção pelo regime de apuração do imposto por ‘débito e crédito’, opta pelo crédito presumido em sua apuração”;

“Daí o motivo de constar, no campo de ‘Ocorrência’ do Auto de Infração, a informação de “Opção por crédito presumido””;

“Ressalta-se que o fato de a legislação tributária determinar condições para a utilização do sistema de apuração do imposto por débito e crédito, que, no caso, é a formalização da opção mediante regime especial, não afasta o caráter facultativo de ambos os regimes de apuração muito menos restringe o direito do contribuinte de se apropriar de créditos de ICMS”;

“... Conforme bem pontuado pelo Fisco, em nenhum momento o Estado impôs ao contribuinte a obrigação de utilizar o sistema de apuração por crédito presumido. Segundo suas palavras, “o estado apenas tornou o crédito presumido o sistema padrão, e tal sistema de apuração beneficiam muitos contribuintes do setor, os quais não interessam requerer a apuração pelo débito e crédito pela simplicidade que proporciona essa sistemática de apuração do imposto”;

“... o Convênio nº 106/96 faculta ao contribuinte optar pelo sistema de crédito presumido, mas *não impede que o estado adote o referido sistema de apuração em detrimento ao débito e crédito, desde que respeitadas as balizas constitucionais e legais*”;

“... Vale dizer, então, que o regulamento mineiro em nada violou o Convênio ICMS nº 106/96, apenas adotou, como modelo, a sistemática nele prevista, em razão da autonomia administrativa de cada estado, podendo o contribuinte optar por modelo diverso, desde que cumpra as condicionantes previstas na legislação, as quais não ofendem qualquer princípio constitucional”;

“... Assim, com a entrada, a partir de 01/04/06, do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento”;

“... Registra-se que todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes ...”;

“... a Autuada agiu em desacordo com a legislação mineira de regência, a qual se encontra em conformidade com todo o ordenamento jurídico tributário, inclusive a legislação constitucional, restando afastada, portanto, a aplicação do art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN ...”;

Assim, como já afirmado, não há qualquer similitude fática e/ou formal entre as decisões paradigma e a recorrida, especialmente em relação à multa isolada

exigida, a qual, no presente processo, foi aprovada, por estar perfeitamente adequada à infração imputada à Impugnante/Recorrente, além de não ter havido lançamento anterior constando penalidade considerada inaplicável ao caso concreto.

Ademais, como destacado pela Câmara *a quo*, “com a entrada, a partir de 01/04/06, do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento”

Portanto, como já afirmado, inexistente a alegada divergência jurisprudencial.

**Quanto ao Acórdão nº 22.951/21/2ª (Tema: “art. 100, § único do CTN):**

A Recorrente relata que, de acordo com o acórdão recorrido, ela “agiu em desacordo com a legislação mineira de regência, a qual se encontra em conformidade com todo o ordenamento jurídico tributário, inclusive a legislação constitucional, restando afastada, portanto, a aplicação do art. 100 do Código Tributário Nacional – CTN”.

Aduz, no entanto, que o acórdão recorrido, ao negar a aplicação do art. 100 do CTN incorreu, inequivocamente, em divergência em relação ao posicionamento deste E. Conselho, especialmente quanto ao Acórdão nº 22.951/21/2ª, também indicado como paradigma.

Argumenta que o acórdão paradigma, assim como o presente, refere-se à exigência de ICMS, multa de revalidação e multa isolada em decorrência do aproveitamento indevido de ICMS, porém no acórdão paradigma restou determinada a exclusão das penalidades e dos juros, apesar de o contribuinte ter agido de forma contrária à prevista na legislação mineira, pois atendidos os requisitos previstos no art. 100, parágrafo único do CTN.

Reitera que, em sentido divergente, a decisão recorrida afirmou que as sanções e os juros são cabíveis, pois a legislação tributária estadual internalizou o Convênio nº 106/96, adotando o regime de crédito presumido como regra e não como opção, tendo havido, portanto, descumprimento da legislação que rege a matéria.

Salienta que, se, por um lado, o acórdão reconheceu que o Convênio ICMS nº 106/96 se trata de norma vigente e cogente, por outro lado, admitiu que o Convênio foi internalizado na legislação mineira com redação distinta daquela que foi acordada entre os Estados.

Acentua que, ou se reconhece que o estado de Minas Gerais é signatário do Convênio, e tal norma deve ser observada nos seus estritos termos, já que foi com esses limites aprovado pelos entes federativos, ou se admite que a legislação mineira, em razão da autonomia administrativa estadual, adotou o regime de crédito presumido como regra, distanciando-se do Convênio.

Sustenta que o Convênio estabelece expressamente que o regime de crédito presumido é uma opção, de modo que, se o Estado de Minas Gerais não se curvou ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio, ela violou a legislação estadual, **mas**, por outro lado, observou a literalidade do Convênio, de forma que faz jus à benesse prevista no § único do art. 100 do CTN.

Pondera, no entanto, que a decisão recorrida simplesmente afirmou que o Estado de Minas Gerais internalizou o Convênio, porém com texto normativo em sentido oposto àquele acordado pelos Estados, complementando que o próprio acórdão recorrido reconheceu que o estado de Minas Gerais se utilizou da *autonomia administrativa* para internalizar o Convênio ICMS nº 106/96, adotando a sistemática de crédito presumido como regra.

Reforça que, de todo modo e partindo da premissa de que o Estado extrapolou o Convênio nº 106/96, tem-se que **(I)** o Convênio em alusão estabelece como uma opção e exceção que o Contribuinte se utilize de crédito presumido, **(II)** enquanto o RICMS/02 trata o tema em sentido diametralmente oposto – insere o crédito presumido como uma obrigatoriedade e estabelece como exceção a opção de adotar a opção de débito e crédito por meio de Regime Especial.

Após apresentar quadro cotejando entre as redações estabelecidas na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 106/96 e no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, a Recorrente afirma que os estados não estão autorizados a alterar os termos do Convênio, podem tão somente ratificá-lo ou não, considerando o disposto no art. 4º da LC 24/75.

Assim, a seu ver, em atenção ao Princípio da Segurança Jurídica e da Confiança, não poderia um Convênio conferir um benefício fiscal opcional ao contribuinte e, em momento seguinte, a Administração estadual, sob o pretexto de introduzir essa faculdade em seu sistema normativo, impor como regra a adoção desse sistema excepcional de apuração do imposto.

De qualquer modo, segundo a Recorrente, a ratificação ou não do Convênio não afasta possibilidade de sua observância pelos contribuintes e, por consequência, a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, ainda que ela tenha contrariado a legislação mineira.

Assinala que os convênios celebrados são normas complementares e sua observância exclui a imposição de penalidades, juros de mora e correção monetária, nos termos do art. 100, inciso IV e § único do CTN.

Frisa que o Convênio ICMS nº 106/96 foi celebrado pelos estados, inclusive por Minas Gerais, e que ela praticou atos em conformidade com a literalidade do Convênio, apesar de a legislação mineira disciplinar a matéria de forma distinta do Convênio.

Conclui, nesses termos, que não pairam dúvidas de que se está diante de divergência de entendimento, sendo de rigor a reforma do acórdão recorrido, para que sejam excluídos as penalidades e os juros, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN.

Contudo, em que pesem os seus argumentos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Recorrente.

Esclareça-se, nesse sentido, que a autuação relativa ao Acórdão 22.951/21/2ª (paradigma) versava sobre descumprimento das obrigações tributárias estabelecidas no art. 53-F do Anexo IX do RICMS/02, relativas às liquidações das operações com energia elétrica no Mercado de Curto Prazo da CCEE (posições financeiras devedoras e/ou credoras), inerentes ao período de 01/01/13 a 31/12/13.

As exigências referiam-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capituladas nos art. 55, inciso XIII, alínea “b”, inciso XXVIII e inciso II do citado artigo da mencionada lei.

Porém, em sua impugnação, o Sujeito Passivo relatou que em 2011 apresentou denúncia espontânea promovendo todos os estornos de crédito e recolhimentos devidos em função do cumprimento da obrigação tributária referente à energia elétrica consumida no Estado de Minas Gerais e eventualmente liquidada financeiramente na CCEE.

Destacou que, tanto a denúncia espontânea quanto o procedimento e o critério de apuração nela descritos adotados para os fatos geradores seguintes a 04/2011 foram expressamente aceitos pelo Fisco.

Salientou que, somado a isso, o decurso de vários anos sem qualquer manifestação contrária da administração tributária, lhe permitiu o entendimento de que estava promovendo a apuração e os recolhimentos corretamente, complementando que, passados mais de 7 anos da apresentação da denúncia espontânea, não poderia ser surpreendido de tal forma.

Ao analisar tais argumentos, a 2ª Câmara de Julgamento afirmou, inicialmente, que o art. 211 do RPTA estabelece que, após recebida a denúncia espontânea, o Fisco deve promover a sua conferência, exigindo a diferença apurada, se for o caso.

Expôs que, no ato da conferência da denúncia espontânea, o Fisco deveria averiguar se a metodologia utilizada pelo Sujeito Passivo, para fins de apuração dos valores de ICMS a recolher ou a estornar, estava ou não em sintonia com as normas legais que regiam a matéria à época dos fatos.

Ressaltou que a denúncia espontânea foi muito clara, pois detalhou minuciosamente a metodologia utilizada para a apuração das posições devedoras ou credoras e os respectivos valores de ICMS a recolher ou a estornar, conforme o caso.

Salientou que, apesar de a metodologia não estar de acordo com a legislação vigente, como o Fisco não manifestou qualquer discordância quanto ao método utilizado, o contribuinte foi induzido a concluir que seu procedimento estava correto. Por consequência, nos períodos e exercícios que se seguiram, incluindo os períodos objeto da autuação, o Sujeito Passivo continuou a registrar em sua escrita fiscal valores de ICMS a recolher ou a estornar, com utilização do mesmo procedimento contido na denúncia.

Diante disso e tendo em vista que o Fisco, nos atos que antecederam a formalização do lançamento, observou que o Sujeito Passivo, ainda que de forma

contrária à prevista na legislação, apurava valores relativos às operações com energia elétrica no mercado de curto prazo, sem conceder a ele a oportunidade de sanar seus erros, advindos de concordância tácita com o procedimento descrito em sua denúncia espontânea, entendeu a 2ª Câmara que deveria ser aplicado ao caso analisado o disposto no art. 100, inciso III e parágrafo único do CTN, para que fossem excluídas as exigências relativas às penalidades aplicadas e aos juros exigidos (SELIC), com a ressalva de que os juros calculados de acordo com a taxa SELIC deveriam voltar a incidir sobre o valor principal (ICMS), a partir da data da publicação da decisão irrecurável na esfera administrativa.

É o que se depreende, em apertada síntese, do acórdão indicado como paradigma, no tocante ao afastamento das multas e juros exigidos, como fulcro 100, § único do CTN.

Diversamente, no caso do presente processo, inexistente qualquer ato administrativo, prática reiterada ou ação do Fisco, anterior à formalização do presente lançamento, que tenha induzido o contribuinte a “erro”, assim como não houve qualquer homologação, tácita ou expressa, da forma de apuração do imposto adotada pela Recorrente.

Ressalte-se que a decisão recorrida enfrentou os mesmos argumentos da então Impugnante, ora Recorrente, acima relatados, destacando, inicialmente, que, de acordo com a legislação que rege a matéria, ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, são asseguradas, para a apuração do imposto, tanto a opção pelo crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação (em substituição ao sistema normal de débito e crédito), quanto a opção pelo sistema de débito/crédito (em substituição ao crédito presumido).

Esclareceu, dessa forma, que cabe ao contribuinte definir a opção que será adotada em suas apurações, sendo que, caso decida pelo sistema de débito/crédito, sua opção deverá ser formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Sufis (condição “sine qua non”).

Salientou que, no presente caso, é fato incontroverso que a Autuada/Recorrente não é detentora de regime especial que lhe assegure a apuração do imposto pelo sistema normal de débito e crédito, o que foi ratificado pela Defesa, acrescentando que, diante da legislação de regência, a Autuada/Recorrente, ao não formalizar sua opção pelo regime de apuração do imposto por “débito e crédito”, acabou optando pelo crédito presumido em sua apuração.

Assinalou que, por consequência, a apuração do imposto devido pela Autuada/Recorrente deveria ter sido realizada pelo regime do crédito presumido, em cumprimento ao previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02 (art. 45 c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23), sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

Ressaltou que o fato de a legislação tributária determinar condições para a utilização do sistema de apuração do imposto por débito e crédito, que, no caso, é a formalização da opção mediante regime especial, não afasta o caráter facultativo de

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ambos os regimes de apuração muito menos restringe o direito do contribuinte de se apropriar de créditos de ICMS.

Acrescentou que em nenhum momento o estado impôs ao contribuinte a obrigação de utilizar o sistema de apuração por crédito presumido, ou seja, o Estado apenas tornou o crédito presumido o sistema padrão.

Enfatizou que, de acordo com várias decisões do E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG sobre a matéria em exame, contrariamente à afirmação da Impugnante/Recorrente, o art. 75, inciso XXIX e seu § 12 do RICMS/02, bem como o art. 45 c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23, estão amparados no Convênio ICMS nº 106/96 e no § 2º do art. 29 da Lei nº 6.763/75.

Nessa linha, após reproduzir o Convênio ICMS nº 106/96, a Câmara *a quo* pontuou que tal Convênio *faculta ao contribuinte optar pelo sistema de crédito presumido*, mas não impede que o estado adote o referido sistema de apuração em detrimento ao débito e crédito, desde que respeitadas as balizas constitucionais e legais, ou seja, o regulamento mineiro em nada violou o Convênio ICMS nº 106/96, apenas adotou, como modelo, a sistemática nele prevista, em razão da autonomia administrativa de cada Estado, podendo o contribuinte optar por modelo diverso, desde que cumpra as condicionantes previstas na legislação, as quais não ofendem qualquer princípio constitucional.

Reforçou que, com a entrada, a partir de 01/04/06, do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

Concluiu, nesses termos, que a infração narrada no Auto de Infração afigura-se plenamente caracterizada, sendo legítima, por consequência, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco.

Finalizando, a Câmara *a quo* rejeitou o pleito da Autuada/Recorrente quanto ao afastamento das penalidades e juros de mora, afirmando que, pelas razões expostas em sua decisão, a Autuada/Recorrente agiu em desacordo com a legislação mineira de regência, a qual se encontra em conformidade com todo o ordenamento jurídico tributário, inclusive a legislação constitucional, restando afastada, portanto, a aplicação do art. 100 do CTN.

Não há, portanto, qualquer similaridade fática ou legal entre as decisões paradigma e recorrida, sendo forçosa a conclusão quanto à inexistência de divergência jurisprudencial, especialmente em função da norma estabelecida no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

### **Conclusão Preliminar:**

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.

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

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade de todos os Recursos de Revisão, tanto dos Coobrigados quanto da Autuada.

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 Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Jessica Chehter Brand e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues, Cindy Andrade Morais, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 21 de fevereiro de 2025.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**