



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 11 de setembro de 1984

ACORDÃO Nº-CSR/02-0.135

Recurso nº RP/201-0.017

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: MAGNESITA S.A.

IUM - 1) BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - Saída de substâncias minerais para exportação. Imposto corretamente calculado com a alíquota específica (4%). Valor tributável é o preço da operação, por expresse comando do artigo 8º, inciso IV, do RIUM. 2) ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NO LANÇAMENTO: Demonstrado que as decisões envolvidas trataram de hipóteses diversas, não há porque invocar a restrição contida no artigo 146 do CTN. Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, submetendo-se, entretanto, os autos à consideração do Senhor Ministro da Fazenda com a proposta da dispensa da multa por equidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 1984.

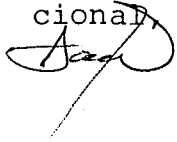
AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: FERNANDO:

NEVES DA SILVA, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, TER
DE JESUS TORRES, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES (C
BRAL. Fez sustentação oral pelo Sujeito Passivo o Dr. Roberto Pa
so Rocha, com instrumento de mandato nos autos, e, pela Fazenda M
cional, o Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Luiz Fernando Oliveira de Moraes', written over the text of the document.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0580-020.942/77

Recurso n.º: RP/201-0.017
Acórdão n.º: CSRF/02.0.135
Recorrente: FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo: MAGNESITA S.A.

R E L A T Ó R I O

Com as razões de fls. 104/107, a FAZENDA NACIONAL, pelo seu representante junto à Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais de decisão do Colegiado. O julgado em questão está consubstanciado no Acórdão nº 59.394 (fls. 195/198) e tem a seguinte ementa:

"IUM - Minério exportado, Base de cálculo: o valor industrial Precedente pelo Acórdão nº 59.169/80. Recurso provido."

Entendeu a maioria que, na hipótese, a Administração, ao decidir o feito ora em exame, adotou critério jurídico diverso do que utilizara em lançamento anteriores, incidindo, dessa forma, na proibição espelhada no artigo 146 do CTN. Além disso, a Câmara recorrida acolheu as alegações do sujeito passivo para firmar o entendimento de que, nas saídas verificadas, o valor tributável da substância mineral era o VALOR INDUSTRIAL, na forma do inciso III do artigo 8º do regulamento do imposto único sobre minerais, aprovado pelo Decreto nº 66.694/70, e não o PREÇO DA OPERAÇÃO, conforme inciso IV do mesmo artigo.

As posições divergentes, na Câmara recorrida, estão representadas pelos votos vencedores do relator, Conselheiro SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e da Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK,

[Assinatura]
segue -

Processo nº 0580-020.942/77

Acórdão nº CSRF/02-0.135

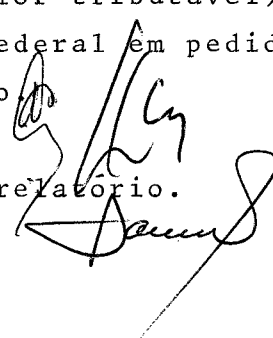
e pelo voto vencido dos Conselheiros LINO DE AZEVEDO MESQUITA e LOU
RIERDES FIUZA DOS SANTOS.

O recorrente, ao pleitear a reforma da decisão da Câma
ra recorrida, recusa o entendimento do sujeito passivo quanto ao al
cance da decisão do Secretário da Receita Federal em processo de re
missão no sentido de confortar a tese da alteração do critério; re
cusa, igualmente, ver, na espécie, a figura da coisa julgada e con
corda com os vencidos na matéria relativa à fixação do valor tribu
tável.

O sujeito passivo manifestou-se, em contra-razões, fls.
120/129. Mantém a argumentação exposta nas fases anteriores do pro
cesso em defesa da opção adotada para cálculo do imposto (valor in
dustrial) e para atacar a decisão da primeira instância pelo que con
siderou alteração do critério jurídico no lançamento que deu origem
à ação fiscal ora apreciada.

No seu arrazoado, aponta o que entendeu ser equívocos dos
prolatores do voto vencido, em relação à matéria de fato. Ainda pa
ra suporte da tese defendida (alteração de critério jurídico e de
terminação do valor tributável), volta a invocar decisão do Secretá
rio da Receita Federal em pedido de remissão de débito, originado
de outra autuação.

É o relatório.



VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

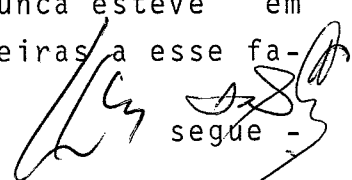
Discute-se, nos autos, a aplicação da figura da "alteração de critério jurídico no lançamento", constante do artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Na forma do voto proferido na Câmara recorrida, acompanhando o Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, entendo que o mencionado artigo 146 não se ajusta à hipótese em exame.

Com efeito. O auto de infração lavrado em 20 de dezembro de 1972 diz que a recorrente *"recolheu o imposto único nas saídas das minas para beneficiamento na mesma área das jazidas, quando poderia ter saído com suspensão do imposto, para exigência da obrigação tributária no momento da saída da substância mineral do estabelecimento que efetuou o tratamento, ocasião em que a magnésita calcinada (tratamento do mineral) está sujeita ao IUM..."*

Comparando os fatos descritos com a enumeração das disposições legais infringidas (notadamente o inciso I do artigo 12), verifica-se que a fiscalização qualificou como infração o procedimento da empresa consistente em recolher o imposto com base no valor apurado logo após a extração, antes, portanto, de submetê-lo a tratamento (calcinação). Como as instalações de tratamento encontravam-se na mesma área das jazidas, deixou de ser observada a regra que manda considerar ocorrido o fato gerador do imposto a *saída da substância mineral das áreas...da jazida*. Se a norma tivesse sido cumprida, o imposto teria sido lançado na nota-fiscal por ocasião da saída da substância mineral da área da jazida, ou seja, na ocorrência do fato gerador, que se configurou após o beneficiamento.

Note-se, desde logo, que nenhuma referência é feita, no auto, a exportação do produto. Tal circunstância nunca esteve em causa. Não vejo, portanto, que referências passageiras a esse fa-



segue -

Processo nº 0580-020.942/77

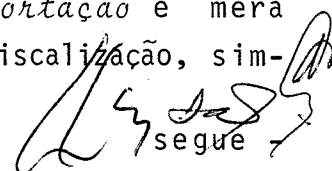
Acórdão nº CSRF/02-0.135

fato encontradas na decisão possam levar ao entendimento de que a autoridade administrativa firmou critério jurídico no sentido de que NA HIPÓTESE DE EXPORTAÇÃO, O VALOR TRIBUTÁVEL É O VALOR INDUSTRIAL. De nenhuma forma tal afirmativa foi feita na decisão.

A decisão em causa, repassada em todos os seus *consideranda*, cuida de interpretar o conteúdo do inciso III do artigo 8º do regulamento do imposto. Inicialmente, reporta-se à definição do fato gerador, entendendo que, no caso, esse ocorre antes de realizadas as operações referidas no § 3º do artigo 5º. Vale dizer, a autoridade entendeu que o beneficiamento sofrido pela substância mineral qualificava-se como *aglomeração ou transformação*. Em sequência, refere-se ao Parecer CST nº 187/72, designando-o, equivocadamente, *Parecer Normativo*, para considerar que, antes do seu advento, o tratamento em questão (calcinação) poderia "*ser interpretado como enquadrado no dispositivo citado (art. 5º § 3º...) "*

Considera, a seguir, que a forma de cálculo foi definida, após a edição do regulamento (D. 66.694/70), *por interpretação*, conforme o disposto no seu artigo 8º, inciso III, ou seja, *como "o seu valor industrial na ocorrência do fato gerador"*. Tal interpretação era correta tendo em vista os fatos então discutidos: CARACTERIZAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL quando o fato gerador ocorria na hipótese prevista no § 3º do artigo 5º, quer dizer, quando a substância mineral é destinada a instalações de tratamento, SITUADAS DENTRO DA ÁREA DA JAZIDA, "*em que se realizem processos de aglomeração ou transformação...*"

Como se vê, a decisão está assentada em definir o valor tributável da substância mineral na saída da jazida (não da área da jazida) para instalações de tratamento situadas na mesma área. Não há, por certo, como falar em *saída para exportação*, uma vez que a decisão não cogitou dessa hipótese. Nem mesmo o contido no sexto considerando pode levar a essa afirmativa, visto que a expressão *saída...para fora do Estado e para exportação* é mera referência que a autoridade julgadora fez ao cálculo da fiscalização, sim-



segue

Processo nº 0580-020.942/77

Acórdão nº CSRF/02-0.135

simplesmente para contestar o enquadramento fiscal, relativamente ao beneficiamento. Admitido o enquadramento constante do auto de infração: *artigo 1º, § 2º, incisos I a III*, as despesas de tratamento integrariam o valor tributável, mas se aceito o pretendido pela empresa: *artigo 5º, § 3º*. tais despesas não seriam consideradas no VT. E ESSE FOI O SENTIDO DA DECISÃO.

Repito: decidiu-se sobre inclusão, ou não, de despesas de beneficiamento no valor tributável de substâncias minerais saídas das jazidas para instalações de tratamento situadas na mesma área e não sobre valor tributável de substâncias minerais saídas da mesma área para exportação.

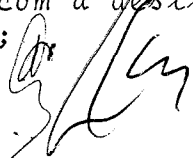
Vejamos agora como estão descritos os fatos no auto de infração de fls. 02, objeto do presente procedimento fiscal.

Diz o autuante que o estabelecimento autuado (terminal marítimo) "*desenvolve exclusivamente a atividade de estocar o mineral magnesita (...) que procede de suas jazidas e instalações de tratamento situadas em Brumado-Bahia e destinada ao comércio exterior; Que o produto vem acompanhado de nota fiscal com o lançamento parcial do imposto, uma vez que a base de cálculo deve ser o valor da exportação, representada pelo valor constante da guia de exportação; Por esses fatos, exigiu da empresa diferença de imposto, recolhido a menor.*

A decisão fundamentou-se em que, *verbis*:

"...o inciso III, do artigo 8º do Regulamento cogita de outras hipóteses que não a exportação, pois se refere ao consumo, transformação, utilização ou beneficiamento pelo próprio titular, ou remessa para outro estabelecimento do mesmo, sem especificar a destinação;

...tem aplicação o inciso IV, do artigo 8º do Regulamento, que estabelece que nos casos não previstos no inciso III, o valor tributável é o preço da operação, ou seja o da exportação, pois o produto ao sair da mina em Brumado já está com a destinação determinada qual seja a exportação;


segue -

Processo nº 0580-020.942/77

Acórdão nº CSRF/02-0.135

"...no Auto de Infração em 20/12/1972, homologado pela decisão da Delegacia da Receita Federal, mantida esta pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, não se tratou de exportação, que muda a figura do fato sujeito à tributação, pois se trata de uma operação diversa, de simples mineração e beneficiamento;..."

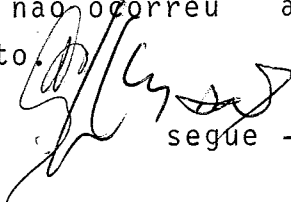
Neste caso, que ora se examina, desde o auto de infração, ficou claramente configurado que o dissídio instalou-se na caracterização do valor tributável, quando as substâncias minerais são destinadas à exportação.

No caso anterior, em que a recorrente pretende ver configurado um critério jurídico, embora ela fosse destinar o produto à exportação, os termos postos na lide não poderiam levar a essa conclusão, uma vez que a ocorrência do fato gerador, a quantificação da base de cálculo e o lançamento do tributo se constituíram em procedimentos que se exauriram em etapa anterior à saída com a alegada destinação (exportação).

Lembre-se que, salvo a exceção contida no § 3º do artigo 5º, o fato gerador ocorre na saída da substância da área da jazida, que o valor tributável relaciona-se com a ocorrência do fato gerador e que o lançamento na nota-fiscal é feito por ocasião da saída da substância mineral da área da jazida, tudo nos precisos termos dos artigos 5º, 8º e 12, do regulamento.

Lembre-se, ainda, que no primeiro caso a recorrente postulou (e conseguiu) enquadramento na hipótese do § 3º do artigo 5º, incompatível com a hipótese de saída para exportação, no que respeita à fixação do valor tributável.

Assim, pela diversidade dos fatos que ensejaram a instauração de cada um dos procedimentos fiscais, vale dizer, pela diversidade dos fundamentos fáticos e jurídicos que informaram cada uma das decisões, concluo, salvo melhor juízo, que não ocorreu a alegada alteração de critério jurídico no lançamento.


segue -

Ainda que não tenha sido objeto de alegação pelo sujeito passivo, entendendo ter pertinência, no presente caso, a discussão sobre a coisa julgada, visto que essa "pressupõe o julgamento irretratável de uma relação jurídica anteriormente controvertida, bem como pressupõe "igualdade do pedido e a igualdade da causa de pedir." (cfr. DE PLÁCIDO E SILVA, VOCABULÁRIO JURÍDICO; vol. I, FORENSE). Ademais, a divergência, na Câmara recorrida, reusa ao ato administrativo, e portanto ao lançamento tributário, a característica de coisa julgada, eis que, acompanhando a doutrina dominante, entende que essa é própria do ato jurisdicional.

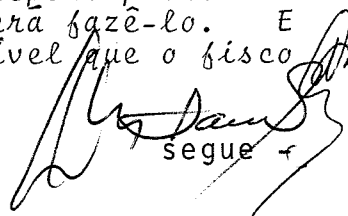
Invoco, em abono da posição, a opinião de J. SOUTO MAIOR BORGES.

"A doutrina largamente majoritária se pronuncia no sentido de que a coisa julgada é apanágio dos atos judiciais. Precisamente com base na eficácia de coisa julgada, extrema-se a distinção entre os atos administrativos e os judiciais. Do controle da legalidade do ato administrativo, em decorrência de reconsideração ou recurso hierárquico, resulta outro ato administrativo da mesma 'natureza', do ato controlado e pois desprovido da eficácia de coisa julgada." (J. SOUTO MAIOR BORGES, TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, FORENSE, 1981, vol. LANÇAMENTO, pag. 323).

Assinala, no contexto, que mesmo os que defendem a teoria da chamada coisa julgada administrativa, reconhecem que não se trata, efetivamente, de res judicata.

Superados que fossem esses argumentos, a divergência, na Câmara recorrida, estaria, ainda, apoiada na opinião de eminentes tributaristas. O mesmo SOUTO MAIOR BORGES, na página 322 da obra citada, diz que

"Antecipando-se à vigência do C.T.N., Rubens Gomes de Sousa ensinou que se o fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não o poderá porque, se fosse admissível que o fisco


segue +

pudesse variar de critério em seu favor, PARA COBRAR DIFERENÇA DE TRIBUTO, ou seja, se a Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do 'fato gerador', por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada." (destaquei)

Em lição reproduzida no trabalho 1º CICLO DE CONFERÊNCIAS SOBRE TEMAS TRIBUTÁRIOS (Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979, pag. 141), PAULO DE BARROS CARVALHO assim se manifesta:

"Fixado um critério jurídico, não pode ser mudado esse critério pela administração. Isto traria uma grande margem de insegurança para as relações fiscais do contribuinte, porque, a qualquer momento, o contribuinte JÁ LANÇADO, estaria sujeito a uma mudança de opção." (destaquei)

Em outro conjunto de trabalhos, reunidos sob o título de COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, temos, no volume 2, comentário ao artigo 146, onde é dito que modificações, sejam contrárias ou benéficas ao contribuinte, não poderão ser introduzidas "em lançamentos COMPLETOS, PERFEITOS E ACABADOS, uma vez que nestes já está completa toda a estrutura da relação obrigacional..."

Os trechos transcritos evidenciam a existência de um ponto comum entre os comentaristas do artigo 146 do CTN. De fato. Nos textos destaquei as expressões PARA COBRAR DIFERENÇA DE TRIBUTO, contribuinte JÁ LANÇADO e lançamentos COMPLETOS PERFEITOS E ACABADOS, todas a demonstrar que a falada alteração de critério jurídico há de referir-se a um mesmo lançamento. Essa posição parece conformar-se com a lógica e com o princípio da segurança na relação Fisco-Contribuinte. Diversamente, entender-se que lançamentos distintos, subordinados a fatos distintos não possam ser modificados, exatamente para ajustar-se aos fatos que o devam informar, é pretender impor ao fisco restrições que a lei não contempla.


segue -

Assim, face à posição consagrada na doutrina, o artigo 146 deve ser interpretado em conjugação com o artigo 149, que trata da revisão do lançamento. É o que extraímos da lição de J. SOUTO MAIOR BORGES (op. cit. pg. 321) quando, na introdução do comentário ao artigo 146, diz:

"A competência para rever o lançamento suporta ainda uma restrição com o disposto no art. 146, nos seguintes termos: (transcreve)

O entendimento é reforçado ao final do comentário, ao afirmar que a norma em questão (art. 146) versa sobre a *inalterabilidade do lançamento*.

Hã, ainda, a considerar que, admitindo que o artigo 146 se aplicasse a QUALQUER lançamento, não seria QUALQUER modificação que se caracterizaria como ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. Não seria, por exemplo, a mera interpretação da norma em lançamentos diversos. Inadmissível, porém, seria a pretensão de rever o lançamento com base nesse fato (interpretação).

Nem a decisão recorrida, nem o sujeito passivo apontam, com clareza, e no sentido da lei, qual a modificação introduzida. A alegação relativa a exportação, como exposto, não atende aos pressupostos, uma vez que todos os requisitos para o lançamento ocorreram antes de definida, legalmente, a destinação das substâncias minerais para exportação.

Entendo, também, que a argumentação do sujeito passivo no sentido de que a decisão do Secretário da Receita Federal, no Processo nº 0168-009.456/75, "*reconheceu a existência da orientação fiscal anterior*", não lhe aproveita, no caso. A matéria ali em discussão: remissão de crédito tributário por inadequada utilização de alíquota, não comportaria o exame da matéria relativa à fixação do valor tributável. Acato, com o merecido respeito, a opinião divergente, mas peço vênias para dela discordar.

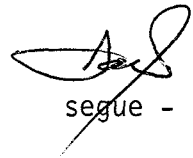
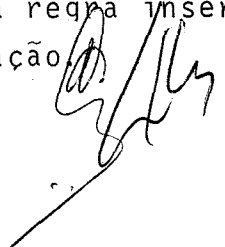

segue -

Entende o sujeito passivo haver equívoco no voto vencido, em relação à matéria de fato, e que, segundo ele, teria influenciado nas conclusões quanto a matéria de direito. Tal equívoco estaria expresso na parte do voto por ele transcrita e grifada, neste trecho: *"a recorrente deu saídas a substância mineral da área da jazida para seu depósito sito no Terminal do Porto de Salvador e destinadas à exportação."* O equívoco se configuraria porque, nos dois casos, *"o minério jamais saiu diretamente das minas: passa, antes, pelas instalações de tratamento."*

Enfatiza, em sequência, a circunstância de não remeter para exportação minério não beneficiado. Esses fatos não influenciaram nas nossas conclusões, visto que, no caso presente, entendemos que o valor tributável da substância mineral é o preço da operação, no caso, a exportação (art. 8º, IV), apurável quando da saída da área da jazida, ou das instalações de tratamento (arts. 5º e 12), e esse há de incluir as despesas de beneficiamento.

A matéria não é estranha à Câmara recorrida, que sobre ela já se pronunciou repetidas vezes. Exemplifico com o Acórdão nº 59.982.

De fato. Não me parece que o contribuinte possa obter vantagens de natureza diversa, sobre a mesma operação. Vale dizer utilizar-se do valor industrial (mais reduzido) e da alíquota de exportação (inferior à do mercado interno). O valor industrial tem aplicação nos casos previstos no inciso III do artigo 8º, do regulamento. Essa aplicação pressupõe consumo, utilização etc., pelo próprio titular, ou saída para estabelecimento seu ou de interdependente. Nesses casos a alíquota é de 15%. Porém, se a saída se dá, como no caso, para exportação a alíquota é de 4%. Mas, nessa hipótese, tal saída não se enquadra entre aquelas contempladas no inciso III e, portanto, o valor tributável também não está ali contemplado. Logo, aplicável é a regra inserta no inciso IV: o valor tributável é o preço da operação.

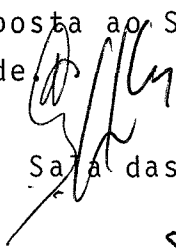

segue -

Processo nº 0580-020.942/77

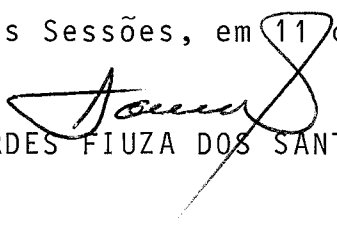
Acórdão nº CSRF/02-0.135

Dessa forma, não se tratando de mudança de orientação sobre a mesma matéria, não se tratando de alteração introduzida no mesmo lançamento e por tudo mais que foi exposto, voto pelo provimento do recurso especial.

Entretanto, face às peculiaridades que encontro no caso, principalmente em razão de os fatos iniciais terem ocorrido em fase de implantação de legislação nova, voto, também, no sentido de ser proposta ao Senhor Ministro da Fazenda a relevação da pena, por equidade.



Sala das Sessões, em 11 de setembro de 1984



LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS