



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC.

Sessão de 19 de setembro de 1983...

ACORDÃO N° 101-74.660

Recurso nº 85.451 - IRPJ - EX: 1980

Recorrente CHADLER INDUSTRIAL DA BAHIA S/A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SALVADOR -BA

MATÉRIA PRECLUSA - Tendo em vista os objetivos, competência e natureza dos órgãos jurisdicionais de segundo grau, bem como a sistemática processual vigente, se o contribuinte, perante a autoridade julgadora a quo, se limitou a arguir matéria processual, não poderá dirigir-se à instância ad quem inovando no feito para solicitar a apreciação de matéria de natureza diversa.

REVISÃO DE LANÇAMENTO - Poderá ser levada a efeito, qualquer que seja a natureza do erro que viciou o lançamento anterior, desde que não possa ser invocada a ocorrência de mudança de critério jurídico, como previsto no art. 146 do C.T.N.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHADLER INDUSTRIAL DA BAHIA S/A:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 19 de setembro de 1983.

AMADOR OTÁVIO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA  
SESSÃO DE: 22 SET 1983 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros

SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, BRAZ JANUÁRIO PINTO e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0580-011.353/81-90

RECURSO Nº: 85.451

ACÓRDÃO Nº: 101-74.660

RECORRENTE Nº: CHADLER INDUSTRIAL DA BAHIA S/A.

R E L A T Ó R I O

Devidamente científicada em 27/05/82, conforme A.R. de fls. 55-A, apela o sujeito passivo da seguinte fundamentada decisão prolatada pela autoridade julgadora singular de fls. 50/54, onde também se fez fiel resumo de todas as fases que precederam a decisão recorrida: (lê).

Em suas razões de recurso, protocolizadas em 22/06/82 (fls. 57/66), o apelante alega o que, para melhor conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado passo a ler na íntegra: (lido em sessão)

É o relatório.

Acórdão nº 101-74.660

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELLO FERNÁNDEZ, Relator:

Como corretamente consignou a autoridade recorrida, o sujeito passivo, na fase impugnatória, limitou-se a alegar a nulidade do procedimento, sob o fundamento de que a exigência já fora objeto de autuação fiscal, tendo sido o respectivo crédito, em parte, liquidado e, em parte, objeto de recurso na esfera administrativa, estando, desta forma, suspensa a exigibilidade.

Ocorre que, somente parte dos valores que fundamentaram o presente lançamento suplementar foram arrolados na autuação fiscal anterior; em consequência, apenas estes, e até o montante antes exigido é que a autoridade julgadora a quo excluiu da presente exigência. A parcela do crédito antes não formalizado, foi mantido pela decisão recorrida, dado não haver sido objeto de qualquer consideração específica por parte do contribuinte.

Segundo reiterado entendimento deste Conselho, os seus Colegiados somente conhecem de matéria que haja sido, objeto de debate no primeiro grau de jurisdição, dado que lhes cabe apreciar, de um lado, se a autoridade a quo se ateve aos termos do litígio, isto é, se não inovou na fundamentação para manter a exigência e se efetivamente conheceu das razões de impugnação, não ocasionando cerceamento do direito de defesa ou prejudicou o duplo grau de jurisdição; por outro lado, apreciar as razões do recurso opostas aos fundamentos da decisão que manteve a exigência.

Também é certo que sendo da atribuição destes Colegiados comparar aquelas alegações face aos fundamentos utilizados na constituição do crédito tributário e na sua manutenção pela autoridade julgadora de primeiro grau, duas consequências se extraem: 1º) ao sujeito passivo não é facultado escolher o grau de jurisdição em

Acórdão nº 101-74.660

que o seu direito deva ser apreciado, dado que tal hipótese contraria toda a sistemática processual vigente, quer administrativa, quer judicial; 2º) a apreciação pela instância revisora (de segunda ou especial instância), dar-se-á nos termos colocados na instância inferior, ou seja, a matéria não discutida neste grau de jurisdição não poderá sé-lo na superior. Do mesmo modo, se o contribuinte colou cou o litígio apenas em termos processuais, não discutindo o mérito perante o julgador singular, não poderá pleitear a sua revisão fora dos termos em que o inaugurou; do contrário, as instâncias superiores perderiam sua condição de revisoras para se transformarem em instâncias originárias - únicas, contrariando, assim, a sistemática em lei estabelecida para a apreciação do ato administrativo de lançamento.

As conclusões acima, que, como dissemos, decorrem de jurisprudência reiterada, firmada há mais de uma década, encontrase desenvolvida em inúmeros arrestos deste Conselho, valendo transcrever por sua clareza, a fundamentação expendida às fls. 7/8 do Acórdão nº 101-73.757, de 23/11/82, de que foi Relator o eminente Conselheiro, Dr. SYLVIO RODRIGUES, in verbis:

"Instaurando-se, na conformidade do artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, a fase litigiosa pela impugnação, esta, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar (art. 15), ao circunscrever e definir o litígio, deve assinalar e descrever a matéria controvertida, expressando razões minudentes de defesa com base em documentos probatórios necessários a justificá-las. Daí para frente não há como afastar o litígio do terreno que a impugnação balizou.

Constituindo, pois, a impugnação a fase processual em que se define a matéria litigiosa e em que se possibilita ampla produção de provas documentais ou periciais, ela deve ser precisa especificando, ponto-por-ponto, ou seja, matéria-por-materia, o assunto em discussão, de modo a proporcionar confronto jurídico - tributário entre as razões do contraditório e as do fisco. Dentro desse entendimento na petição inicial da fase impugnatória hão de ser expostos, como razões do contraditório, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, como dispõe o artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, e indicadas as diligências



Acórdão nº 101-74.660

que o impugnante pretenda, uma vez explicados os motivos que as justifiquem (inciso IV).

Como da decisão proferida na petição impugnativa cabe recurso, tem-se este por prolongamento da impugnação em segunda instância, o qual não pode, destarte, afastar-se do limite fixado na petição impugnativa inicial.

O julgamento da petição de recurso examina, pois, o ato da autoridade de primeiro grau dentro dos contornos inaugurados pela petição de impugnação, que instaurou a fase litigiosa do procedimento fiscal. Não quer isto significar que não possa o sujeito passivo defender-se sob nova argumentação, porém é de esclarecer-se que as bases da petição impugnativa inicial, que instaurou a fase litigiosa do procedimento, são imutáveis, quanto aos motivos em que o litígio se fundamenta.

Assim, matéria antes não argüida, que venha ser debatida na petição de recurso, escusado dizer, que não constou clara e expressamente da petição impugnativa inicial, constitui matéria preclusa da qual os órgãos de segunda instância não tomam conhecimento.

Nesta linha de raciocínio, frente às disposições da lei processualística do administrativo fiscal tira-se a ilação de que a matéria há de ser objetivamente debatida em primeira instância, inadmitindo-se defesa em termos vagos, imprecisos ou genéricos, ou mesmo sem nenhum argumento. Se o sujeito passivo não exterioriza clara e expressamente as concepções que se passam ou se formam em seu íntimo, de modo a poder estabelecer-se um nexo de causalidade entre a sua realidade subjetiva e o ato objetivo do procedimento tributário, não há como proferir-se decisão favorável, porquanto assim se desconhece aquilo que apenas ficou embutido no âmago do agente. O fato é que a impugnação delimita a matéria contenciosa, à qual se aterá a instrução para julgamento da questão em primeira instância e preparo para a posterior apelação da decisão desfavorável.

Destarte, infere-se que, se o sujeito passivo não questiona a matéria na fase própria da impugnação inicial e, posteriormente, já na fase de apelo recursório reivindica a pretensão de litigiá-la, o que em realidade ocorre é a extemporaneidade do debate que faz perimir o direito de contestar a cobrança do crédito tributário correspondente à matéria preclusa. Sob esta circunstância, a matéria preclusa muito se assemelha à perempção, pois, em ambas, o que ocorre é a discussão fora do momento

Acórdão nº 101-74.660

próprio em que o debate deveria ter sido provocado, para garantir a continuidade da contestação na fase ulterior da lide.

Enfim, é, portanto, necessário, para se prevenir a questionabilidade da matéria na instância su perveniente do órgão colegiado, que ela fique sob debate da argüição desde o primeiro momento em que se estabelece ou inaugura o litígio com a interposição da petição impugnativa inicial. Fora disso, não está este Conselho obrigado a tomar conhecimento de matéria antes não argüida."

Portanto, passemos à análise da matéria questionada perante a primeira instância, ou seja, a nulidade do lançamento em razão da alegada inalterabilidade do lançamento anteriormente levado a efeito.

A análise da preliminar sobre a impossibilidade legal de a FAZENDA NACIONAL efetuar lançamentos suplementares quando o víncio de que padeça o lançamento anterior, em síntese, não decorra exclusivamente de omissão de dados por parte do contribuinte ou de erro de cálculo.

Para correta interpretação da legislação em vigor quanto à possibilidade ou não de proceder a novos lançamentos quando o lançamento anterior esteja viciado por espécie de erro diversa daquelas apontadas no parágrafo anterior, nada melhor do que procurarmos, inicialmente, o entendimento daquele que, em nosso País, foi o grande esteio da doutrina e jurisprudência dominante antes da vigência do atual Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, art. 7º). Trata-se do renomado mestre de Direito Tributário, o Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, autor não só do nosso 1º Anteprojeto de Código Tributário Nacional, como também do projeto elaborado para o programa de tributação conjunta OEA/BID.

Conhecido o seu entendimento, observaremos, através de suas próprias palavras, até que ponto seu pensamento foi consagrado em nosso primeiro Projeto de Código e pela comparação das normas deste Projeto com o que dispõe os artigos 145, 146 e 149 da

atual codificação tributária e de outros suprimentos, chegaremos ao exato entendimento a ser dado à matéria.

No aludido Anteprojeto de autoria do Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial designada pelo Ministro Oswaldo Aranha para elaboração do Projeto de Código Tributário Nacional, estabelecia-se no seu artigo 171 que, ressalvada a hipótese por ele mencionada, o lançamento regularmente notificado ao contribuinte era definitivo e inalterável, salvo quando viciado, em prejuízo da Fazenda Pública ou contribuinte, por:

"I - Erro de fato na verificação da ocorrência ou das circunstâncias materiais do fato gerador."

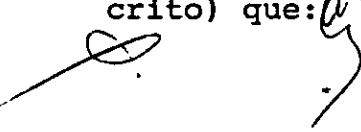
Todavia, no Projeto de Código Tributário Nacional, afinal enviado ao Congresso Nacional pelo então Ministro da Fazenda (Projeto nº 4.834, de 1954), se dispunha:

"Art. 111 - O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa, nos seguintes casos:

.....

IX - Quando o lançamento anterior esteja viciado por erro na apreciação dos fatos ou na aplicação da lei, não se considerando tal a hipótese prevista no artigo 109"; (os grifos são da transcrição)

"Art. 109 - 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 contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução." (grifamos)

No item 100 do Relatório, aprovado pela Comissão Especial incumbida da elaboração do citado Projeto, diz o seu Relator-Geral ao justificar o art. 111, do Projeto (acima parcialmente transcrito) que:  


Acórdão nº 101-74.660

"No art. 171 nº I, o Anteprojeto, coerente com a orientação doutrinária do seu autor (GOMES DE SOUSA, "Limites dos Poderes do Fisco na Revisão dos Lançamentos", em Estudos de Direito Tributário, pág. 228), admitia a revisão apenas por erro de fato.

A Comissão, ao analisar o sistema do Anteprojeto nesta parte, atentou mais do que aos seus fundamentos no plano doutrinário, à sua conformidade com as soluções elaboradas pela jurisprudência, no tocante aos efeitos dos atos administrativos criadores de situações individuais (...). Por esses fundamentos, a Comissão adotou em essência a referida orientação, introduzindo porém temperamentos na sua formulação".

E acrescenta o Relatório:

"Finalmente, a alínea IX, combinada com o art. 109, solucionou a questão de erro de direito na feitura do lançamento revisto. A expressão "erro de direito" aliás, não é tecnicamente rigorosa: uma distinção conceitual entre "erro de direito" e "erro de fato" é importante no plano da fundamentação teórica do sistema, porém no campo de sua atuação prática a diferenciação pode perder algo do seu rigor, sem que por isso fique reduzida a sua nitidez. Assim, o erro na aplicação da lei (p. ex. recurso a lei revogada ou inaplicável ao caso) não será erro de direito, mas de fato; inversamente, a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica necessariamente em "erro de direito", até mesmo porque a hipótese típica é a da variação opinativa entre dois critérios, por definição, igualmente exatos e portanto alternativos".

"Em conclusão, o que importa preservar, em matéria de irretratabilidade dos atos administrativos que criam situações jurídicas subjetivas, é essencialmente a permanência do critério jurídico que presidiu à constituição de tais situações, da do como pressuposto que os fatos tenham sido completa e exatamente apurados e que a lei aplicada seja a pertinente à hipótese. A essa finalidade a tende o art. 109 ao qual faz remissão a alínea IX do art. 111, para o efeito de excluir a revisibilidade do lançamento na hipótese contemplada". (os destaque não são do original).

Em artigo intitulado "Considerações sobre as De-

Acórdão nº 101-74.660

clarificações Prestadas pelo Contribuinte e as Decisões Administrativas" (RT 156/491), diz o mestre TULLIO ASCARELLI:

"14 - Finalmente, parece-me que tem toda aplicação às relações entre o Fisco e o contribuinte o princípio geral de direito que se costuma indicar pelo axioma de que a parte não pode venire contra factum proprium".

"O sistema do controle hierárquico e do recurso ex officio visa justamente evitar que a Administração, por leviandade, suborno ou simplesmente por erro, de algum funcionário, possa vir a tomar uma atitude ilegalmente favorável ao contribuinte".

Vejamos, agora, o que estabelece o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) em seu art. 145, 146 e 149, sobre o lançamento de ofício.

"Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

.....

III) Iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149".

.....

"Art. 146 - 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".

.....

"Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisado de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei o determine;

.....

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária, como sendo de declaração obrigatória



Acórdão nº 101-74.660

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;"

Das transcrições supra, ressalta que as suas diretrizes sobre a revisão de ofício são repetitivas e ainda mais amplas do que as que consagrava o Projeto enviado ao Congresso Nacional em 1954 e que, por sua vez, este, como tivemos oportunidade de ver através da transcrição do dispositivo pertinente e de parte do Relatório, aprovado pela Comissão Especial encarregada de sua elaboração, já admitia expressamente a possibilidade de revisão, tanto por erro de fato, como por erro de direito, ao contrário do que estabelecia o Anteprojeto de autoria do Relator-Geral da referida Comissão.

Em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", 1a. ed., Forense, Rio, 1970, pág. 450, diz o ex-Presidente e Ministro da nossa mais Alta Corte de Justiça, e notável mestre de Direito Financeiro, ALIOMAR BALEIRO, ao comentar o art. 145 do atual Código Tributário Nacional que:

"A própria autoridade lançadora, ou a hierarquicamente superior, poderá revisar o lançamento em diferentes hipóteses, todas taxativas e definidas no art. 149"

e mais à frente ao comentar o art. 147, do mesmo diploma legal, obra citada pág. 453, acrescenta:

"Já nos pronunciamos pela admissibilidade da revisão, a favor do Fisco, do lançamento por erro de Direito, quando a lei expressamente a admitia (comentário II ao art. 145, in fine). A matéria é controvertida e manifesta-se em sentido oposto à doutrina fora e dentro do Brasil. Mas se a lei permite a revisão, nesse caso, perde qualquer pertinência a doutrina, ainda que fundada em boas razões".  
(os grifos são da transcrição).

O que a lei não admite, em razão do que dispõe



Acórdão nº 101-74.660

art. 146 do C.T.N. é a mudança de critério jurídico, como expressamente o reconhece o insigne jurista ALIOMAR BALEIRO, quando à pág. 451, da aludida obra, preleciona que, embora as normas complementares a que se referem os artigos 96 e 100, possam ser "substituídas por outras ou modificadas em seu alcance ou nos seus efeitos"... "a inovação só se aplica ao mesmo contribuinte se ocorrer fato gerador posteriormente à modificação. Sobrevivem as situações constituídas anteriormente e que são definitivas".

A jurisprudência sobre a admissão da revisão de lançamento por erro de direito, face ao disposto no art. 149, do C.T.N., como acentuou ALIOMAR BALEIRO, fatalmente se pacificará, aceitando a revisão do lançamento por erro de direito, quando não se tenha materializado a hipótese prevista no art. 146, do mesmo Código.

Embora a doutrina nos aponte três espécies de lançamento bem características: autolançamento (no nosso direito positivo mais corretamente intitulado lançamento por homologação), lançamento por declaração e lançamento direto (este admitindo várias subespécies), estas três espécies podem sofrer, em suas fórmulas puras, profundas modificações, chegando ao ponto, até, de serem de difícil distinção. É o que ocorre, no Brasil, com o Imposto de Renda, dado que as pessoas jurídicas não se limitam a informar os dados numéricos e outros elementos para que a autoridade administrativa, atendendo às condições do informante, efetua o lançamento (caso típico do lançamento por declaração), mas aqui os contribuintes não só declaram os valores que por disposição legal integram a base de cálculo ou dela são excluídos, calculam o imposto devido e os incentivos que pretendem efetivar, enfim, realizam todos os atos próprios do lançamento, só não se considerando como tal em virtude da falta de qualidade daquele que pratica as referidas operações, pois no mistério do Professor RUBENS GOMES DE SOUSA o lançamento é:

"o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valorização qualificativa e quantitativa das situações que a lei tem como pressupostos da incidência, e como consequência a criação da obrigação tributária em sentido formal". (Compendio de Legislação Tributária, 3a. ed., pág. 79) 

Acórdão nº 101-74.660

E, nos termos da definição legal em vigor é:

"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (art. 142, do C.T.N.).

Portanto, os contribuintes tudo fazem, limitando-se a Administração a formalizar a constituição do crédito tributário, através da aposição de carimbo para a formalização do lançamento.

A Administração Pública sempre entendeu ser cabível a revisão do lançamento do imposto de renda dentro do prazo decadencial, em face do que a legislação específica do tributo dispunha (Decreto-lei nº 5.844, de 23.09.43, e Lei nº 2.862, de 04.09.56).

Portanto, o lançamento, em regra, sempre foi efetuado de acordo com os cálculos do próprio contribuinte, quando muito se processava a uma revisão aritmética. Da mesma forma, embora não mais se possa falar em regra, se pode dizer das declarações com restituição, dado que estas na maioria das repartições têm prioridade para sua análise, mas que nem sempre chega a realizar-se.

Admitir-se que a Administração Tributária não mais pudesse rever o lançamento anterior, quando estivesse viciado por erro que não fosse exclusivamente aritmético, ou em virtude de omissões, teríamos de concluir, a contrário senso, que todo "erro de direito" se equipararia a "mudança de critério jurídico", concorrendo ainda para tal ilação a ausência de obras nacionais que cuidem proficientemente da matéria, delimitando as diferentes conceituções. Isso, porém, iria de encontro ao disposto no art. 100, parágrafo único, do C.T.N., como será demonstrado.



Tais circunstâncias também revelariam demaneira inarredável que a atividade de lançamento não seria vinculada, como expressamente o estabelece o parágrafo único do art. 142, do C.T.N. , mas discricionária.

Por outro lado, como declarou o Professor TULLIO AS CARELLI, se o Poder Público estabelece sistemas de autocontrole através da designação de pequeno número de funcionários, todos de elevada hierarquia, para apreciar as reclamações dos contribuintes impondo-lhes o dever de interpor os recursos de ofício, nos casos de decisão favorável aos contribuintes; como admitir-se que qualquer outro funcionário de nível muito inferior, e sem aquela competência específica: possa através de uma revisão simplória, ou mesmo em fiscalização levada a efeito sem qualquer controle superior mesmo que não acordada com o sujeito passivo, vincular a Administração, impedindo que o Poder Público, proceda à arrecadação dos tributos devidos de conformidade com a lei, isto é, sem estabelecer qualquer distinção entre contribuintes, em obediência à atividade vinculada do lançamento.

Oportuno, é, sem dúvida, frisarmos que, face ao disposto no art. 165 e no prazo estabelecido no art. 168 do C.T.N., há unanimidade de entendimento de que o contribuinte, independentemente da natureza do erro (de direito ou de fato), terá sempre o direito de invocá-lo para solicitar a restituição do imposto indevido e, no art. 171, alínea I, do Anteprojeto, elaborado por RUBENS GOMES DE SOUSA, embora só fosse permitida a revisão por erro de fato, a restrição era bilateral, isto é, o lançamento viciado por erro de direito não podia ser revisto nem a favor da União nem do sujeito passivo. Consequentemente, negar ao Poder Público o direito de proceder à revisão do lançamento nos casos estabelecidos nos artigos 145 e 149 do citado Código, onde não se estabelece qualquer distinção quanto à espécie do erro que vicia o lançamento anterior; seria realmente inconcebível, pois, além de se proceder ao arrepiio de todos os métodos de exegese utilizados em Direito e ao abandono dos princípios que informam o Direito Público, também se teria de desprezar a realidade dos fatos.

Acórdão nº 101-74.660

A legislação comparada, onde o autor do Anteprojeto se inspirou para, inicialmente, só admitir a revisão por "erro de fato" não condiz com a nossa realidade, dado que sendo fonte de direito formal de outro sistema jurídico, também ali tem a sua fonte material (isto é, os costumes, peculiaridades, necessidades, antecedentes históricos e demais elementos relevantes que a guindaram ao status de norma jurídica escrita). Portanto, ela deverá ser analisada com muita reserva e tomada como ponto de referência até o ponto que não contrarie a legislação, os princípios jurídicos e os objetivos do sistema normativo interno, pois, como adverte o Professor MIGUEL REALE, o direito comparado "só passou a realizar obra de fecundos resultados quando os comparatistas se precavieram contra o risco de justapor ou de comparar textos legais em si mesmos, com abstração dos fatores morais, econômicos, históricos, psicológicos etc. em que os mesmos textos possuem vigência e eficácia".

Além do mais, em face de as declarações de rendimentos terem de ser lançadas em exiguo prazo, de as fiscalizações terem carga horária reduzida e os programas de fiscalização terem objetivos restritos perderia a finalidade ou utilidade o prazo decadencial estabelecido pelo art. 173, do C.T.N., dado que os erros aritméticos e outros igualmente perceptíveis ou passíveis de programação, são automaticamente corrigidos pela máquina.

Hoje, em face dos termos expressos do C.T.N. (artigos 145 e 149), é indiscutível que o Poder Público pode rever os lançamentos anteriormente efetuados, qualquer que seja a espécie de erro, a fim de compatibilizá-los com a lei de regência, e proceder a novos lançamentos suplementares nas hipóteses que o art. 149 estabelece, encontrando a sua atividade limites apenas no que dispõe o parágrafo único do art. 100, quanto à imposição de penalidades, juros de mora e correção monetária, e no que determina o artigo 146, quanto à exigência de qualquer crédito tributário.

No artigo mencionado no Relatório (Limites dos Poderes do Fisco Quanto à Revisão dos Lançamentos) o Professor RUBENS GOMES DE SOUSA cita os ensinamentos do Professor FLEINER, dos quais

Acórdão nº 101-74.660

também se vale outro jurista de nomeada como M. COSTA MANSO. Este autor, em parecer sobre a possibilidade de uma segunda revisão da declaração de rendimentos transcreve o ensinamento do consagrado FLEINER, a respeito da alterabilidade dos atos administrativos por parte da própria Administração, nos seguintes termos:

"Los principios quieta non movere y de la buena fe tienen validez tambien para las autoridades administrativas. Ciertamente constituye una amenaza constante para el particular la posibilidad de que se revoque una disposición que favorece. Por conseguinte, el legislador tuvo que pensar seriamente en limitar esta facultad de revocar una disposición, teniendo en cuenta aquellos casos en que al lo exigía la seguridad jurídica. Así, pues, el legislador ha garantizado sobre todo la imutabilidad de aquellas disposiciones que originan derechos y deberes, y que han podido ser dictados por la autoridad solamente después de un previo y complicado procedimiento de reclamación e información, pues la misión de semejante expediente estriba, de una parte, en dar margen a que se examine a fondo cuanto afecta al interés público, y, de otra, en garantizar al ciudadano la imutabilidad de la orden que ha seguido este trámite". (in Instituciones de Derecho Administrativo, traducción do S. Gedón, Barcelona, 1933, pags. 160/161).

Para que concluamos se a Administração Pública exorbitou ou não ao proceder a novos lançamentos suplementares, nada melhor do que analisar se quando o Poder Público procedeu ao lançamento original ou às revisões posteriores, caracterizou-se aquela bilateralidade de procedimentos mencionados por FLEINER, isto é, se o lançamento ou lançamentos foram efetuados após um complexo procedimento, ou seja, se a Administração examinou a questão em profundidade e, em consequência, adotou um critério jurídico.

A segurança jurídica, a respeito de determinado fato, fundamento do art. 146, do CTN, a que se refere o aludido jurista e também explicitado no item 100 do Relatório do C.T.N. (Projeto RUBENS GOMES DE SOUSA - OSWALDO ARANHA), só pode decorrer da adoção de um procedimento formal complexo da Administração Tributária, expressamente científico ao sujeito passivo, em "que os fa-

Acórdão nº 101-74.660

tos tenham sido completa e exatamente apurados e que a lei aplicada seja a pertinente à hipótese", isto é, é indispensável que a Administração tenha dado provas concretas de ter analisado todos os dados fornecidos pelo contribuinte, adotando determinado critério jurídico, dado que ela poderá proceder à revisão das declarações com diversos objetivos predeterminados, v.g.,: na primeira vez, apurar se não houve erros aritméticos; na segunda, se tinha amparo legal determinado tipo de dedução; na terceira, se os incentivos estão condizentes com a legislação de regência, e; na quarta, observar se a alíquota utilizada para o cálculo do tributo está consentânea com a legislação de regência etc. Em todas estas hipóteses, aliás viáveis, podem surgir lançamentos suplementares sem que ocorra qualquer mudança de critério jurídico. Deste modo, não se provando que a Administração anteriormente adotou expressamente determinado critério jurídico, só o término do prazo decadencial estabelecido pela própria legislação para a prática do ato é que efetiva a certeza jurídica.

A nosso ver, a segurança jurídica está intimamente associada ao ato jurídico perfeito que, segundo o art. 6º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, é "o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou". (grifos da transcrição).

Sem dúvida, para complementar o entendimento da hipótese excepcional acima focalizada, e que vedava ao Poder Público a constituição de créditos tributários suplementares, nada melhor do que transcrever o art. 100 e seu parágrafo único do atual C.T.N. e, após, lembrar a justificativa da Comissão ao art. 58 e seus parágrafos do Projeto RUBENS GOMES DE SOUSA - OSWALDO ARANHA, que são sua fonte imediata, bem como porque as sugestões nºs 14, 50, 131 e 235 que propunham a sua alteração não puderam ser aceitas.

Dispõe o art. 100 e seu parágrafo único do atual

C.T.N.

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, e dos decretos:

I - Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - Os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

Ao justificar os §§ 1º e 2º do art. 58, do Projeto, declara o Relatório.

"Os §§ 1º e 2º definem os efeitos da observância dos atos administrativos de caráter normativo, limitando-se à exclusão de penalidades. Não puderam ser aceitas, a propósito, as sugestões 14 e 131; a primeira advogava a exclusão também da cobrança posterior do imposto, o que seria contrário à regra de que a legislação tributária é vinculativa, não sendo disponível por parte das autoridades competentes para aplicá-la (art. 65); a segunda propunha a supressão da ressalva dos juros de mora, que entretanto se justifica exatamente por não se tratar de penalidade (infra:105)".  
(sublinhamos)

Tão pouco foram acolhidas as sugestões 50 e 235, que visavam definir os efeitos das decisões administrativas de primeira instância. Ainda que não tivesse sido destacada a matéria processual (supra: 9), a sugestão teria de ser rejeitada, por implicar em fixação apriorística dos efeitos das decisões".

Do exposto, além de constatarmos estar a Administração autorizada expressamente pelo art. 149 do C.T.N., a proce-

der à revisão de lançamentos mesmo que viciados por erro de direito, também se observa o quanto restrita (excepcional mesmo) é a regra estabelecida no art. 146 da mesma lei, e, pelo confronto dessa determinação com a norma fixada no art. 100, parágrafo único, fica patente ser indispensável que o fato-obstáculo que impede a Administração Fazendária de proceder à formalização de novos créditos tributários suplementares, deverá ter sido objeto de um prévio e complexo "procedimento" em que o Poder Público, no caso concreto, expressamente declare o seu entendimento e o contribuinte dele deverá ter participado como um dos elementos interessados, o que desenganadamente não ocorre, quando, o fato não chega a ser apreciado pelas autoridades com poder para vincular o Poder Público, sem prejuízo evidentemente de compensar o tributo já recolhido anteriormente pelo sujeito passivo. Procedimento de tal magnitude poderá ser revelado através do instituto da consulta, como já reconheceu a Primeira Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal ao julgar o R.E. nº 68.253-PR-1969, quando decidiu que havia coisa julgada administrativa, na decisão do Conselho de Contribuintes que em resposta à consulta, declarara não caber o tributo.

É oportuno, ainda trazer à colação as normas previstas no art. 50, do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, adaptando, aliás, o que já dispunha o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, anexo ao Decreto nº 61.514, de 12.10.67, em seu art. 249, § 3º.

Estabelece o aludido dispositivo:

"Art. 50 - A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolançado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões".

Portanto, fora dos casos mencionados, não há como se cogitar da dispensa de tributo, pois mesmo que a Administração tenha adotado determinado entendimento e expedido o Ato Normativo respectivo, terá aplicação o previsto no parágrafo único do art. 100, como

expressamente se reconhece no aludido Relatório (fonte histórica) ao justificar a rejeição das sugestões nºs 14, 131, 50 e 235, apresentadas por juristas de escol e onde se invoca não só a natureza do tributo (indireto, que mais transtornos causa), o inconveniente ao progresso econômico, o fato da inércia ou atraso não decorrer de culpa do contribuinte, a execução pacífica da lei e outros argumentos de indiscutível relevo; tendo todos eles sido considerados inaceitáveis, em virtude da legislação ser vinculativa, como acentua o Relatório da Comissão Especial, devendo a isso somar-se a quebra do princípio da igualdade.

Existem ainda outros dispositivos legais que protegem o contribuinte que se esforça para bem cumprir suas obrigações fiscais, sem que, contudo, o dispensem de recolher o tributo devido, v.g.: art. 161, § 2º, do C.T.N., que dispõe:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e de quaisquer medidas de garantia prevista nesta lei ou em lei tributária.

.....

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Concluindo, entendemos que, quer na revisão interna, quer na Fiscalização levada a efeito por determinada autoridade, se o contribuinte não provocar a atuação dos órgãos que vinculam a Administração Pública e enquanto não houver decisão final administrativa ou judicial, inexiste critério jurídico que impeça a constituição de créditos suplementares, não podendo o contribuinte invocar o disposto no art. 146 do C.T.N., dado que não se consolidou a situação jurídica individual modificável, irreversível ou irretratável. Tanto a Fazenda, como o contribuinte podem adotar providências que conduzam à compatibilização da exigência com a legislação de regência.

Ora, no presente caso, não houve qualquer modifica

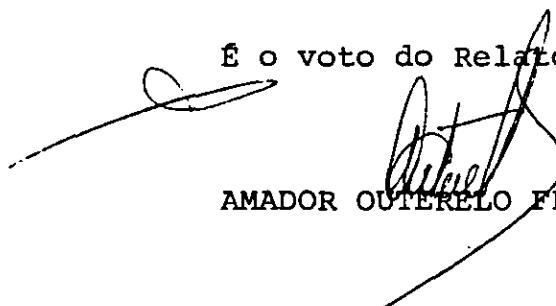
Acórdão nº 101-74.660

ção de critério jurídico, nem tampouco tem aplicação o disposto no parágrafo único do art. 100, do C.T.N.

A exigência decorre de fatos não apreciados anteriormente (ausência de verificação da alíquota utilizada pelo contribuinte, v.g.) ou de erro na quantificação de certos componentes da base de cálculo, que viciaram o lançamento anterior, justificando a revisão do lançamento anterior, nos termos do art. 149 do C.T.N., para adequá-lo à legislação de regência.

A revisão, desde que não implique alteração do direito adquirido (no caso inexistente, pois inexiste direito adquirido a pagar menos do que o previsto em lei) ou de modificação de critério jurídico (no caso também inoccorrente, dado que fatos não apreciados jamais implicam modificação de qualquer critério jurídico, antes são prova de sua inexistência), poderá ser efetuada, enquanto não ocorrer a decadência.

Por outro lado, compensado que foi o montante anteriormente exigido, impõe-se que se negue provimento ao recurso.

  
É o voto do Relator.

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.