



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.008149/96-14  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.326 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 17 de junho de 2020  
**Recorrente** COMPANHIA ALCOOLQUIMICA NACIONAL-ALCOOLQUIMICA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/10/1991 a 30/11/1991, 01/01/1995 a 31/10/1995  
LANÇAMENTO. REQUISITOS. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.  
IMPROCEDÊNCIA.

O auto de infração deve ser perfeito, para fins de constituição do crédito tributário, com o intuito de oportunizar a promoção adequada de defesa pelo contribuinte, consoante os artigos 146 e 142 do CTN.

É de se considerar improcedente o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, imputando crédito com vencimento da obrigação no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador da contribuição, não considerando como fato gerador o faturamento e como base de cálculo aquela apurada no sexto mês anterior. No caso dos autos, o auto foi lavrado, posteriormente a Resolução nº 49 do Senado Federal, expedida em 10.10.95, que havia suspenso a executoriedade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 202-13.541**, de 22/01/2002, proferido pela Segundo Conselho de Contribuintes/MF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário (fls. 295/311).

### Do Auto de Infração

O processo trata de Auto de Infração lavrado em razão do não recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – **PIS** Faturamento, referente aos meses de outubro e novembro de 1991 e janeiro a novembro de 1995 (fls. 2/70).

O valor foi apurado com base nos balancetes e mapas de vendas mensais da empresa e encontra-se demonstrado nos autos. A Fiscalização esclarece que a empresa moveu vários processos judiciais contra os Decretos-leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, obtendo decisão favorável com sentença já transitada em julgado em Mandado de Segurança, conforme se verifica pela cópia de pedido de expedição de Alvará fls. 72/90.

### Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Devidamente cientificada do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 102/112), aduzindo em síntese que: a cobrança do PIS nos meses da autuação se efetivou pela alíquota de 0,75% sobre o faturamento ao invés de 0,65% sobre a receita operacional bruta. Ela esclarece que nos referidos meses vigiam os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88 que, estabeleciam, expressamente, o cálculo do PIS, à alíquota de 0,65% e não 0,75% previsto na Lei Complementar 07/70. Assim, a defendente entende ter recolhido o PIS, dos meses em discussão, corretamente, em obediência ao direito positivo em vigor, **quando da ocorrência do fato gerador**. Que o restabelecimento da validade jurídica da LC. 07/70, somente ocorreu a partir do mês de competência novembro/95, uma vez que somente em 10/10/95 foi publicada a Resolução do Senado Federal n.º 49, que suspendeu a executoriedade dos aludidos Decretos-leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88.

No entanto, a DRJ no Recife (PE) apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 925, de 1998, (fls. 122/136), **julgou procedente em parte o Lançamento**, da seguinte forma:

(i) declarar devida a contribuição para o PIS relativo ao período de outubro e novembro de 1991 e de janeiro a setembro e novembro de 1995, incidindo sobre esses valores os juros moratórios previsto na legislação, e a multa de lançamento de ofício;

(ii) determinar, em face da superveniência de legislação de natureza penal mais benéfica, que dispõe o artigo 106, item II, letra "c", do CTN, que a multa de lançamento de ofício seja reduzida para 75% em todo o período lançado em percentual superior a este; e

(iii) subtrair os efeitos da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.

### **Recurso Voluntário**

Inconformado com a parte que lhe foi desfavorável, o Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de folhas 146/152 e 205/212, pleiteando a exclusão da multa, juros e correção monetária, em face do disposto no artigo 100, do CTN e, que a base de cálculo do PIS seja calculada com base do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Ao final, pede a reforma da decisão *a quo*, para que seja dado provimento ao presente recurso.

### **Decisão recorrida**

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão n.º **202-13.541**, de 22/01/2002, na qual o Colegiado **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário.

Em suas fundamentações o Colegiado asseverou que na vigência da Lei Complementar n.º 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária e que devem incidir juros de mora, multa e correção monetária quando o Contribuinte não paga o tributo em seu vencimento.

No voto condutor, restou determinado que o crédito tributário constituído através do Auto de Infração seja calculado segundo a sistemática e parâmetros fixados no voto.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

Cientificada do Acórdão n.º **202-13.541**, de 22/01/2002, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 328/344, que suscita divergência quanto as seguintes matérias: (i) **impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento;** e (ii) **necessidade de cancelamento dos autos de infração de PIS lançados sem observância da semestralidade.**

Requer que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformar o Acórdão recorrido, uma vez que o aresto recorrido não espelha a verdadeira justiça fiscal, à luz da lei e da jurisprudência dominante no 1º e 2º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Alega duas divergências em relação à essa decisão, mas, na verdade, tais divergências constituem uma só divergência: no caso concreto, em relação ao Auto de infração que não observou a semestralidade do PIS e determinou que ele fosse recalculado; e no paradigma n.º 203-07.945, em situação fática semelhante, decidiu-se que o Auto de infração de PIS, que não observou o critério da semestralidade, deveria ser cancelado.

Para comprovação da divergência jurisprudencial, apresentou, a título de paradigmas os seguintes Acórdãos: n.ºs 101-92.978; CSRF/01-03.186; 107-06.601; **203-07.945**; 101-93.207; e 101-92.469.

O único Acórdão paradigma apresentado que decidiu de forma divergente do Acórdão recorrido foi o Acórdão n.º **203-07.945**. Os demais versaram sobre situações fáticas e jurídicas totalmente distintas do caso concreto e não servem para comprovação da divergência alegada quanto à alteração do critério jurídico do lançamento.

Foi ressaltado que nem no caso concreto e nem no paradigma n.º 203-07.945, houve decisão sobre se o órgão de julgamento pode ou não pode mudar o critério jurídico do lançamento (primeira divergência alegada). O que houve foi que em relação a situações fáticas semelhantes, um acórdão mandou recalcular o Auto de Infração (recorrido) observando a semestralidade e o outro mandou cancelar o lançamento (paradigma).

Portanto, a divergência se resume na **necessidade ou não de cancelar um Auto de infração de PIS que não observe o critério da semestralidade**.

A similitude fática entre os acórdãos confrontados reside no fato de que em ambos os casos os Autos de infração de PIS foram lavrados com inobservância da semestralidade. Assim, no parecer, afirma restou perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial nessa parte.

Isto posto, o Presidente da 3ª Seção do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 567/570, **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, relativamente à matéria “**necessidade de cancelamento de auto de infração de PIS que não observe o critério da semestralidade**”.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Cientificada do Acórdão n.º **202-13.541**, de 22/01/2002, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões ao Recurso Especial (petição de fls. 578/585), asseverando que seja negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Em suas razões, aduz que “fica entendido que para a contribuinte o restabelecimento da validade jurídica da Lei Complementar com suas posteriores alterações se efetivaram antes e independentemente de 10/10/95, data da edição da Resolução n.º. 49 do Senado Federal, por determinação de sentença judicial que fez coisa julgada entre as partes, consequentemente este item da autuação procede por ter observado as leis subsistentes que regiam o fato gerador à época de sua ocorrência, uma vez que os Decretos-leis inconstitucionais que antes regiam Aqueles fatos impositivos entre as partes, foram retirados do mundo jurídico por decisão judicial num primeiro momento, depois erga omnes pela resolução mencionada, portanto para o mundo jurídico, no caso presente, os Decretos-lei n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 são como se nunca tivessem existidos”.

Conclui que, “(...) *deve ser determinada que o crédito tributário constituído através do auto de infração impugnado seja calculado segundo a sistemática e parâmetros fixados no voto-condutor proferido no acórdão recorrido*”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### Conhecimento

O recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do respectivo Despacho do Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF (fls. 567/570), com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Encontra-se em discussão a divergência para a seguinte matéria: “a **necessidade de cancelamento de Auto de Infração de PIS que não observe o critério da semestralidade**”.

Trata-se de Auto de Infração para exigência de PIS - Faturamento (fls. 2/70), referente a **fatos geradores ocorridos em outubro/91, novembro/1991, janeiro/95 a setembro/95 e novembro/95**. Na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 8), consta os dispositivos legais infringidos: *"Artigo 3º, alínea 'b', da Lei Complementar 7/70, c/c artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar 17/73; Título 5, Capítulo 1, seção 1, alínea 'b', itens I e II, do Regulamento dos PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF 142/82"*.

Verifica-se nos autos que a ciência do Auto de Infração se consumou **em 18/07/1996**, portanto, posterior a Resolução n.º 49 do Senado Federal, expedida **em 10/10/95** que suspendeu a executoriedade dos aludidos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88. A citada Resolução não revogou os decretos-leis, mas os retirou do mundo jurídico, e conseqüentemente restabeleceu imediatamente a cobrança do PIS nos termos da Lei Complementar n.º 07/70 e 17/73, com as posteriores alterações legais. Ressalta-se que a Contribuinte, antes mesmo disso, havia se socorrido à justiça com Mandato de Segurança contra os Decretos-leis mencionados para recolher o PIS com base nas leis complementares e, conseguiu sucesso, como relatado.

Nos demonstrativos do crédito tributário (**Anexo 5** do Auto de Infração – “Demonstrativo dos Débitos Remanescentes” à fl. 54), pode ser verificado de forma clara que o mesmo foi constituído com vencimento da obrigação no mês seguinte ao da ocorrência do fato

**gerador da contribuição** (período de apuração x vencimento), isto é, **o valor da base de cálculo do mês anterior**.

Neste diapasão, verifica-se que a Fiscalização deixou de considerar que o fato gerador da contribuição é o faturamento, até a edição da Medida Provisória n.º 1.212, de 1995 e, a sua base de cálculo aquela verificado no sexto mês anterior, conforme o disposto no parágrafo único, do artigo 6.º, da Lei Complementar n.º 07/70.

Isto está em consonância com o decidido pelo Acórdão recorrido, conforme destaque trecho da conclusão do voto, que é precisamente a matéria objeto do presente recurso especial:

*"Entendo, pois, que a base de cálculo do PIS, na vigência da Lei Complementar n.º 7/70, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar n.º 17/73, era o faturamento do 6.º (sexto) mês anterior, em valores históricos, sem correção monetária.*

*Todavia, não assiste razão à contribuinte quanto a não incidência de correção monetária, juros de mora e multa, não se aplicando a hipótese o parágrafo único do artigo 100 do CTN, pois a contribuinte não recolheu o tributo devido em seu vencimento.*

*Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que o crédito tributário constituído através do auto de infração impugnado seja calculado segundo a sistemática e parâmetros fixados neste voto." (Grifei)*

Como se vê, no Acórdão recorrido o Colegiado assentou que na vigência da Lei Complementar n.º 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária. Ou seja, neste caso, decidiu que fosse recalculado os valores do Auto de Infração originário, determinando alteração da base de cálculo da contribuição, e sobre esta, que se fizesse incidir multa, juros e correção monetária.

No recurso voluntário, o Contribuinte alegou ser defeso à instância julgadora "(...) *modificar a data de ocorrência do fato gerador na medida em que esta iniciativa é prerrogativa exclusiva da autoridade lançadora e não da autoridade julgadora*".

Com estas considerações, fica perfeitamente delineada a discussão, pois: (a) caso entenda-se a decisão recorrida como uma alteração de critério jurídico defesa, é de se cancelar o lançamento e (b) caso entenda-se que a decisão recorrida não alterou os critérios jurídicos do lançamento, mas apenas reduziu a base de cálculo, é de se manter a decisão recorrida.

Pois bem, inicio pela definição de alteração de critério jurídico, reafirmando o entendimento que a mera adequação da base de cálculo, sem modificação da infração imputada ao contribuinte não caracteriza alteração de critério jurídico. Tal entendimento já foi expressado no acórdão 9202-003.699, de minha relatoria, e aplicável ao caso, *mutatis mutandis*, conforme a seguir reproduzido:

Por conta das discussões travadas em plenário sobre o tema, penso ser necessário aqui fazer um esclarecimento quanto à dúvidas sobre a eventual ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento por esta decisão.

Tenho plena convicção de que não se está aqui alterando critério jurídico, porque no lançamento e na respectiva impugnação encontram-se claramente fixados os limites da lide e não foram alterados. Com efeito, o fato e a acusação em debate estão perfeitamente descritos no termo de verificação fiscal e, na decisão, é precisamente esse fato que se analisa:

i. o fato é a alienação de participações societárias,

ii. a acusação é de insuficiência do recolhimento do tributo por erro na apuração do ganho de capital, por se entender que a capitalização de lucros refletidos em sociedades investidoras, pelo método da equivalência patrimonial, não teria o condão de alterar o custo da participação societária alienada.

iii. o que se apresenta aqui, sem qualquer inovação quanto ao fato analisado e a acusação originalmente feita, é o fundamento que este conselheiro entende ser suficiente para julgamento da acusação, em face das alegações do sujeito passivo.

Diferente seria o caso em que há uma acusação verificada insubsistente mas, por conta de outra infração, fosse mantido o tributo lançado, situação que não ocorre aqui.

No presente caso, o a contribuição discutida não foi alterada, trata-se do PIS/Pasep, a acusação, de recolhimento da contribuição a menor, foi mantida e, portanto, a decisão apenas adequou a acusação à legislação aplicável.

Peço vênia para reproduzir declaração de voto, no acórdão 9303-008.131, no mesmo sentido, complementando a linha de raciocínio:

Não concordo com a interpretação literal de que uma mera alteração de capitulação legal da infração confunda-se com a própria alteração da infração objeto de acusação. Nesse caso, teríamos alteração de critério jurídico, naquele não. Entendo que o cerne da questão seja evitar a alteração da acusação, que venha a prejudicar o exercício do direito de defesa, o que não ocorreu.

Interpretação em sentido contrário levaria à incoerência de se concluir pela necessidade de cancelamento de lançamento sem que tenha havido erro na identificação da infração, mas tão somente uma adequação que viesse a beneficiar o próprio infrator.

Não se pode reduzir o julgamento à simples questão de confirmar ou anular o lançamento, mas a função do julgamento deve ser efetivamente a de garantir a correta aplicação da lei ao caso, inclusive com fundamentação diversa daquela defendida por ambas as partes. Cumpre lembrar que o julgador não está vinculado ao fundamento das partes, somente não pode exarar uma decisão extra-petita, o que, conforme acima esclarecido, não ocorreu.

Portanto, afastando a ocorrência de alteração de critério jurídico ao caso, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTERGRAÇÃO SOCIAL (PIS) - BASE DE CÁLCULO — SEMESTRALIDADE - MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA** - Na vigência da Lei Complementar n.º 7/70, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato gerador, sem correção monetária. Devem incidir juros de mora, multa e correção monetária quando o Contribuinte não paga o tributo em seu vencimento

Esse posicionamento se encontra alinhado ao disposto na Súmula 468 do Superior Tribunal de Justiça, com os seguintes dizeres:

“A base de cálculo do PIS, até a edição da MP 1.212/1995 era o faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao fato gerador.”

No mesmo sentido estabelece a Súmula CARF n.º 15, que assim dispõe:

“A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar n.º 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.

Verifica-se, portanto, que no âmbito deste Conselho a questão da vigência do referido diploma normativo também já encontra-se pacificada.

Assim, enquanto foi vigente o texto original da Lei Complementar 7/70, a base de cálculo a ser utilizada para o recolhimento da Contribuição ao PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador. Trata-se do conhecido “PIS semestralidade”. Essa realidade normativa foi alterada com o advento da MP n.º 1.212, de 1995, passando a base de cálculo da exação a ser o faturamento do próprio mês do fato gerador.

O artigo 15 da referida Medida Provisória, de 28 de novembro de 1995, estabeleceu que seus dizeres aplicar-se-iam para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995. Entretanto, por força do princípio da anterioridade nonagesimal, que constitucionalmente limita a cobrança da Contribuição Social sob apreço, os Tribunais judiciais têm decidido que a vigência da MP 1.212/1995 iniciou-se em 1º de março de 1996 (AgReg no ARESP 19.488/RJ).

Para melhor exemplificar o caso, temos que **antes** da MP n.º 1.212, de 1995, a base de cálculo deve ser estabelecida pela LC n.º 07/70, art. 6º, parágrafo único, de forma semestral, segundo a qual à contribuição de julho será calculada com base do faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente e, **após** a MP 1.212, de 1995, a base de cálculo deve ser estabelecida de acordo com o art. 2º, que prevê que à contribuição para o PIS-PASEP será apurada mensalmente.

Neste diapasão, cabe fixar que o objeto do presente processo abrange os seguintes períodos de apuração (PA): **outubro/91, novembro/1991, janeiro/95 a setembro/95 e novembro/95**. Para esses períodos, a decisão recorrida apenas determinou a adequação da apuração da base de cálculo do tributo à jurisprudência consolidada.

### Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para, no **mérito negar-lhe provimento**, devendo ser mantida a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

## Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para discorrer sobre a matéria suscitada em Recurso Especial do sujeito passivo – qual seja, “*a necessidade de cancelamento de Auto de Infração de PIS que não observe o critério da semestralidade*”, eis que restou vencido, por maioria de votos desse colegiado.

Para melhor elucidar, tal como bem trouxe o relator, tem-se que ocorreu a lavratura de auto de infração em 18.7.96 para exigência de PIS – Faturamento, referente a fatos geradores ocorridos em out/91, nov/1991, jan/95 a set/95 e nov/95. Inegável, assim, que o auto foi lavrado, posteriormente a Resolução 49 do Senado Federal, expedida em 10.10.95, que havia suspenso a executoriedade dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.

Tal Resolução, com a suspensão da executoriedades das referidas normas, restabeleceu imediatamente a cobrança do PIS nos termos da LC 7/70 e 17/73. Nada obstante, a autoridade fiscal, nos demonstrativos do crédito tributário, constituiu o crédito com vencimento da obrigação no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador da contribuição, não considerando como fato gerador o faturamento e como base de cálculo aquela apurada no sexto mês anterior. Tanto é assim que a própria Fazenda Nacional traz em alegações (destaques meus):

*“[...] que a partir do mês de outubro de 1995 foi cobrado a alíquota de 0,65 sobre o faturamento como previsto no inciso I do artigo 8º da Medida Provisória n.º. 1.212, de 28/11/95, como se pode verificar no demonstrativo de Cobrança Administrativa Domiciliar à fl. 08.*

***12. Assim, deve ser determinada que o crédito tributário constituído através do auto de infração impugnado seja calculado segundo a sistemática e parâmetros fixados no voto-condutor proferido no v. acórdão recorrido.”***

Cabe ainda trazer que a mudança do fato gerador e conseqüente base de cálculo ocorreu somente em decorrência do julgamento em sede de recurso voluntário, eis parte do voto condutor do acórdão recorrido:

*“Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para determinar que o crédito tributário constituído através do auto de infração impugnado seja calculado segundo a sistemática e parâmetros fixados neste voto”.*

A decisão determinou o recálculo do crédito tributário, através de um a nova base de cálculo e fato gerador, alterando *de per si* o lançamento originário.

Não é de se aceitar que os órgãos julgadores alterem requisitos básicos e obrigatórios do lançamento, tal como ocorreu no presente caso – modificando os critérios jurídicos, em respeito à inteligência do art. 146 do CTN:

*“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 ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

O auto de infração deve ser perfeito, com o intuito de oportunizar a promoção de adequada defesa pelo contribuinte, contemplando, assim, o critério jurídico adequado aplicável ao caso, consoante o art. 142 do CTN, que traz que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nessa linha, proveitoso ainda clarificar o caso transcrevendo o art. 144, § 1º, do CTN que, por sua vez, esposou a situação tratada nos autos:

*“Art. 144.....*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. [...]”*

Com tal dispositivo, resta transparente que o auto de infração deveria ter aplicado o novo critério atestado em Resolução do Senado – ou seja, observar a semestralidade na apuração da base de cálculo. Nesses termos, entendo que o auto de infração não obedeceu os requisitos trazidos pelos dispositivos já transcritos, não se servindo ao art. 10 do Decreto 70.235/72; devendo, assim, ser considerado improcedente/cancelado.

Vê-se que somente poder-se-ia alterar o lançamento nas hipóteses aventadas no art. 149 do CTN – o que não é o caso em concreto. A extensão para alteração de todo e qualquer lançamento significa dizer que o ato da autoridade fiscal seria discricionária – o que traria insegurança jurídica no mundo fenomênico do processo administrativo Fiscal.

Ademais, ensina o Professor Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, ao citar Alberto Xavier (in Do Lançamento):

*“Alberto Xavier sustenta que o art. 146 do Código é “simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da “velha interpretação” não podem ser revistos com fundamento na “nova interpretação”, pretendendo o dispositivo “que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei aplicada”, e conclui que o lançamento não pode ser revisto por erro de direito, mesmo quando esse erro seja constatado por norma superveniente.”*

Vê-se que, no caso dos autos, há Resolução do Senado posteriormente (superveniente) aos fatos geradores, porém, tal norma foi publicada antes da lavratura do auto de infração – o que, mesmo se fosse considerado erro de direito, não haveria como inovar o lançamento efetuado determinando a observância de novo critério de determinação de fato gerador e base de cálculo do tributo.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênua, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

