



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10830.005096/98-70
Recurso n.º : 107-136678
Matéria : IRPJ – Ex. 1993
Recorrente : SHELL GAS (LPG) BRASIL S/A (Nova denominação de PETROGÁZ DISTRIBUIDORA S.A.)
Recorrida : 7ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 03 de dezembro de 2007
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

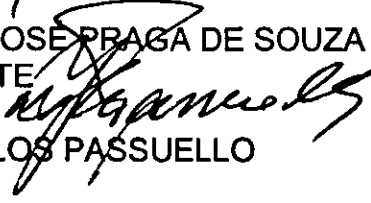
NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL - NOVO LANÇAMENTO COM QUANTIFICAÇÃO FINANCEIRA DIFERENCIADA - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO – INEXISTÊNCIA: A declaração de nulidade de lançamento por vício formal regularmente pronunciada com base na IN nº 54/97 permite novo lançamento provocando o início de novo prazo decadencial. Apresentando o novo lançamento unicamente diferença de valor do tributo exigido – IRPJ, caracterizada por cobrança do adicional em valor menor, configura-se mero erro de cálculo, não caracterizando alteração de critério jurídico, uma vez mantidos os demais pressupostos do lançamento.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SHELL GAS (LPG) BRASIL S/A (Nova denominação de PETROGÁZ DISTRIBUIDORA S.A.)

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

Recurso n.º : 107-136678
Recorrente : SHELL GAS (LPG) BRASIL S/A (Nova denominação de PETROGÁZ
DISTRIBUIDORA S.A.)
Interessado : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por SP GÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A, sucessora de SHELL GÁS (LPG) BRASIL S/A, CONTRA A DECISÃO DA 7ª Câmara, consubstanciada no Acórdão nº 107-07.400, assim sumariada:

Número do Recurso: 136678

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 10830.005096/98-70

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: SHELL GAS (LPG) BRASIL S/A (NOVA DENOMINAÇÃO DE
PETROGÁZ DISTRIBUIDORA S.A.)

Recorrida/Interessado: 3ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Data da Sessão: 04/11/2003 01:00:00

Relator: Octávio Campos Fischer

Decisão: Acórdão 107-07400

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – VÍCIO FORMAL – ART. 173, II DO CTN. Constatado que a diferença de valor da nova exigência para a exigência contida em lançamento anteriormente anulado por vício formal não caracteriza este como vício material, não há que se falar em decadência em relação ao novo lançamento realizado.

Pelo Despacho de fls. 229 a 231, o I. Presidente da 7ª Câmara concordou com o seguimento do recurso especial, com apoio do paradigma – Acórdão nº 108-06.957, assim sumariado:

Número do Recurso: 129448

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 16327.000977/00-49

Tipo do Recurso: DE OFÍCIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: DRJ-SÃO PAULO/SP

Recorrida/Interessado: BANCO SAFRA S.A.

Data da Sessão: 21/05/2002 00:00:00

Relator: Nelson Lósso Filho

Decisão: Acórdão 108-06957

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE



Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.

Ementa: (.....)

IRPJ – DECADÊNCIA – NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL – Para a aplicação do disposto no inciso II do art. 173 do CTN, contagem de prazo decadencial tendo como início a data da decisão que houver anulado o lançamento, é necessário que a anulação tenha como motivo a ocorrência de vício formal. O cálculo do valor do imposto de renda pessoa jurídica postergado, que não seguiu os procedimentos constantes do Parecer Normativo CST nº 02/96, determinador da anulação da exigência não pode ser considerado como erro de forma, por se referir a apuração do valor a tributar e não a características formais do lançamento.
Recurso de ofício negado.

A discussão que se estabelece é em torno do conceito de “erro de forma” ou “vício formal”, com conotações peculiares aos dois processos.

No presente processo houve uma anterior declaração de nulidade de lançamento suplementar (eletrônico) em que se exigia tributo no valor de R\$ 42.068,40.

Seguiu-se a emissão de auto de infração com tributo exigido de R\$ 39.791,42, relativamente ao mesmo fato gerador e descrição dos fatos, tendo ocorrido diferença na quantificação da infração, como detalhado no voto-vista.

A decisão recorrida entendeu que houvera simples diferença de cálculo ou erro de quantificação do crédito tributário, restando possível o novo lançamento sem o óbice decadencial levantado.

Nessa linha, negou provimento ao recurso.

O paradigma entendeu que não seguir os procedimentos determinados pelo PN 02/96, que determinou a anulação da exigência não pode ser considerado como erro de forma, por se referir à apuração do valor a tributar e não a características formais do lançamento.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator.

O recurso foi adequadamente acolhido, eis que, como no paradigma, o presente caso indica a apuração de tributo no segundo lançamento em valor diferente daquela exigido no primeiro, devendo ser conhecido.

A primeira questão a ser apreciada é se a nulidade do primeiro lançamento se deu realmente diante da constatação de erro ou vício formal.

O processo nº 10830.000580/97-02 encontra-se apenso e refere-se ao primeiro lançamento formalizado através de lançamento suplementar decorrente de revisão de declaração do IRPJ do ano-calendário de 1992, que declarado nulo pela aplicação da IN nº 54/97.

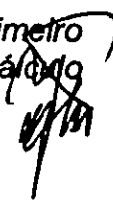
Sem dúvida a nulidade do primeiro lançamento decorre da visualização, no dizer da autoridade julgadora, de erro formal, o que permitiria considerar o reinício do prazo decadencial, contado da ciência da declaração de nulidade ao contribuinte.

A ciência ao contribuinte se deu no dia 26.08.98 (fls. 71 do processo apenso).

Em 26.08.98, portanto, na mesma data, a recorrente foi cientificada do novo lançamento, que exigiu apenas o IRPJ na forma do Termo de Verificação de fls. 08 e 09.

O recurso especial volta-se para o primeiro lançamento, procurando nele a existência de vício material, pelos termos trazidos a fls. 195:

"Dessa forma, ante a existência de vício material no primeiro lançamento (anulado), decorrente de equívoco quando do cálculo



Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

do Adicional do Imposto de Renda, o r. acórdão recorrido deve ser reformado, para que seja declarada a decadência do direito da Fazenda proceder ao segundo lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN."

A questão se prende então, inicialmente, à verificação da declaração de nulidade do primeiro lançamento, para que se anteveja nele os verdadeiros motivos que a provocaram, para, em segundo plano apreciar a validade do segundo lançamento.

Ambos os lançamentos foram formalizados diante da compensação indevida no ano-calendário de 92, de parcela de prejuízo fiscal apurado em 31.12.91.

Enquanto no primeiro lançamento o IRPJ exigido foi de R\$ 42.068,40 (fls. 15 – processo apenso), no segundo lançamento, foi de R\$ 39.791,42 (fls. 03), valor, portanto menor.

Essa divergência de valores levou o Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida a buscar o desdobramento de valores objetivando esclarecer essa diferença.

O exame detalhado desse aspecto de divergência financeira entre os dois lançamentos está assim produzido no voto:

"A acusação, às fls. 03 e seguintes, repousa no fato de a recorrente ter compensado o estoque de prejuízo fiscal em montante superior ao ajustado corrigido, ainda que com a concordância da própria litigante, conforme se infere de fls. 36, 37 e 38 do processo n.º 10830.000580/97 –02. As mesmas peças, diga-se, por colação, encontram-se, respectivamente, às fls. 14 a 16 do presente processo. Trata-se de notificação eletrônica emitida, em 01.08.1996, e devidamente acolhida, porque extinto o crédito tributário não só pelo pagamento, mas também por preclusão do direito a quaisquer insurgências acerca do que fora imposto, reitera-se (fls. 38 do processo apensado).

Conforme ainda noticiam os autos, o estoque de prejuízo fiscal havido no ano-base de 1991, no montante de Cr\$ 985.459.281,52 (conforme quadro 14, linha 29 , da DIRPJ, às fls. 42 – verso - e LALUR, fls. 96), fora alterado, em 1991, frise-se, com anuência tácita da recorrente (fls. 38 do processo apensado), para Cr\$

A

[Assinatura]

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

884.675.364,00, ou seja: (Cr\$ 985.459.281,52 menos Cr\$ 100.783.917,00).

Não obstante, a contribuinte não promovera a respectiva alteração do estoque de seu prejuízo fiscal não só no LALUR – Parte B (fls. 96), como também na DIRPJ, culminando com uma repercussão por compensação indevida, em agosto de 1992, no montante de Cr\$ 357.491.474,00; vale dizer: (Cr\$ 1.389.070.026,00 menos Cr\$ 1.746.561.500). Essa inobservância levou a repartição, em 17.01.1997, a emitir a notificação de lançamento eletrônica, exigindo-se, no mês de agosto de 1992, a verba de R\$ 42.068, 40 (quarenta e dois mil, sessenta e oito reais e quarenta centavos) a teor de crédito tributário .

Em decorrência dos vícios formais apontados pela Decisão n.º 11175/01/GD/3889/97 (fls. 12) exarada pelo ilustre Delegado de Julgamento em Campinas/SP., fora a citada notificação declarada nula, em 03.12.1997, com supedâneo no art. 6.º, da IN/SRF n.º 54, de 16.06.1997.

Por defluência, fora formalizado o crédito tributário consoante auto de infração constante de fls.03/07, em 26.08.98, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal de fls. 08/09, ao abrigo do inciso II, art. 173, do CTN.

Debate-se a autuada, fundamentalmente, pelo fato de o novo lançamento fiscal perpetrado ter alterado os critérios jurídicos quando cotejados com o lançamento anterior, relativamente ao mesmo fato gerador, máxime em função de o valor principal tecido ser inferior ao então notificado, sabidamente eivado de vício formal.

Por certo não houve ofensa aos critérios jurídicos conforme faz crer a recorrente, mas sim mero erro laborado na formulação dos cálculos do quanto devido pela autoridade fiscal. A exegese do art. 146 do Código Tributário Nacional não permite quaisquer confusões ou tendenciosas interpretações. Verbis:

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.

E mais: tal inexactidão só privilegiou a litigante, conforme será demonstrado a seguir:

o critério utilizado pelo Agente Fiscal para erigir o montante, ao abandonar o que fora concebido quando da notificação eletrônica, acabou – é certo - por minimizar o quanto devido.

Na concreção do crédito tributário originário (objeto de notificação), o Auditor fê-lo por diferenças, mantendo a hegemonia dos cálculos, desde o início. Vale dizer: cotejou o devido com os

AB

14/90

valores declarados, denunciando, conseqüentemente, os diferenciais aflorados.

Iniciou-se com o estoque de prejuízo fiscal efetivamente disponível, em junho de 1992 (SAPLI, fls. 105), no montante de Cr\$ 795.276.761,00, culminando com o valor apurado de 422.381,61 UFIR., ou seja: $[(\text{Aliq. de } 0,30 \times 3.288.520.048,00 / \text{Cr\$ } 3.095,90)^1 + (1.062.204,06 \text{ UFIR} - 25.000^2 \text{ UFIR}) \times 0,1]$, em agosto de 1992. Em contrapartida, para esse mesmo período e obediente à mesma metodologia antes definida, a empresa apurara o imposto a pagar de 376.193,20 UFIR.

Desse confronto emergira a verba exigida de 46.188,41 UFIR. Convertida em reais por multiplicação pelo valor da UFIR anual vigente a partir de janeiro de 1997 $[46.188,41 \times 0,9108^3]$ (data da emissão da notificação) , tem-se, como valor original em Reais, a importância de R\$ 42.068, 40 (conforme fls. 10).

O Fisco ao alçar a nova base de cálculo, dessa feita através do Auto de Infração devidamente formalizado, o fez partindo da diferença apenas do estoque de prejuízo fiscal impugnado (Cr\$ 1.389.070.026,00 menos Cr\$ 1.746.561.500). Tal critério utilizado não discreparia do que fora consignado na notificação de lançamento, não fosse a presença do adicional/IR. Não que na expressão daquele valor não houvesse sido lançado o adicional/IR. Contrário senso, naquele o adicional/IR atingira a verba de Cr\$ 103.720,40 UFIR., ou seja: $[(1.062.204,06 \text{ UFIR} \text{ menos } 25.000 \text{ UFIR}) \times 0,1]$, derivando, daí, a diferença a cobrar de 11.547,10 UFIR = R\$ 10.517,10 (11.547,10 UFIR x 0,9108).

Pontualmente, o equívoco do Fisco na construção do Auto de Infração residira no fato de, ao trabalhar com a diferença do estoque de prejuízo fiscal – o qual é compensável com o lucro real apurado – fazer com que remanescesse um valor que haveria de servir para se apurar o adicional/IR. Ao descartar o diferencial do que fora declarado com o devido, calculara o adicional/IR de 10% (dez por cento) sobre a verba já escoimada do limite de 25.000 UFIR (não sujeita ao adicional/IR).

Como o adicional/IR fora calculado:

$[\text{Lucro Real, em UFIR, antes da compensação de prejuízos fiscais menos diferencial do estoque de prejuízos fiscais, em UFIR, menos } 25.000 \text{ UFIR}) \times 0,10]$. Ao se desenhar a equação pelo diferencial, o abandono do critério, não só quebrantara a hegemonia matemática, como reduzira o valor a ser exigido a esse título, em 0,10 (10%) de 25.000 UFIR .

Em benefício de uma melhor compreensão: de acordo com a notificação eletrônica de fls. 11, os valores confrontados do adicional/IR eram de 92.173,30 UFIR e 103.720,40 UFIR.

¹ Valor da UFIR diária em agosto de 1992

² Parcela limite do lucro real não sujeita ao adicional

³ Valor da UFIR em janeiro de 1997

diferença entre ambos apontava para a verba de 11.547,10 UFIR. Se compararmos esse diferencial com o exigido em AI (fls. 05), no montante de 9.047,11 UFIR, ter-se-á como resultante 2.499,99 UFIR $\cong$ 2.500,00 UFIR. Esse valor é, também, igual a 0,10 x 25.000 UFIR. Portanto, ao se desprezar a diferença na formulação do cálculo do diferencial/IR, estar-se-á renunciando a 0,10 do limite mínimo legal.

Tirando a prova: 2.500,00 UFIR x 0,9108 = R\$ 2.277,00 $\Rightarrow$ R\$ 42.068,40⁴ menos R\$ 2.277,00 = R\$ 39.791,40⁵.

Essa é, de forma iniludível, a razão da diferença ocorrida entre os valores da notificação eletrônica e o do auto de infração. Trata-se de engano na edificação da base de cálculo, e não proveniente de desacerto por adoção de critérios jurídicos díspares como proclama ou argüi a peça recursal. Dir-se-á que, se a inobservância aqui exposta fosse imputada a teor de maior crédito ao exigido, inicialmente tal fato, por sua natureza, também não desfecharia o instituto da nulidade, pois ainda assim caberia invocar-se o inciso V, do art. 149, do Estatuto Tributário, para se promover a devida correção. Verbis, o inciso V, art. 149:

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

(...);

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

Ainda, no apelo (fls. 195), a empresa expõe:

"Em seu recurso voluntário, a ora Recorrente alegou que houve modificação no critério jurídico utilizado pelo Fisco para proceder ao segundo lançamento, já que foi utilizado outro critério para a quantificação do imposto, ou seja, o Fisco utilizou critério jurídico diverso do aplicado no primeiro lançamento para quantificar o valor do imposto que entendeu devido."

Esse texto expõe a dupla irresignação da recorrente, agora contra o segundo lançamento.

⁴ Valor exigido na notificação eletrônica

⁵ Valor do Imposto formulado no Auto de Infração de fls. 03

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

Passo ao exame da decisão que declarou a nulidade do primeiro lançamento, visando avaliar se foi apoiado em erro formal ou em erro material ou substancial.

A impugnação ao primeiro lançamento pede, em preliminar, a sua nulidade, por ser ininteligível, declarando estarem corretos todos os valores constantes de sua declaração de rendimentos.

A decisão, a despeito de não se embasar nos termos da impugnação, declarou a nulidade do lançamento com base na IN SRF nº 54/97 que prevê exatamente a declaração da nulidade quando a notificação de lançamento apresentasse as características mencionadas no artigo 142 do CTN.

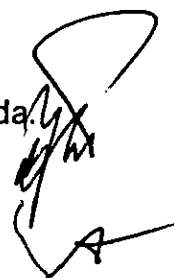
Não ocorreu, portanto, com relação ao primeiro lançamento qualquer discussão acerca do valor que eventualmente pudesse estar representando a divergência de valor apontada na decisão recorrida.

Portanto, visivelmente a declaração de nulidade do primeiro lançamento se embasou exclusivamente na deficiência provocada por elementos formais, em obediência expressa à IN SRF nº 54/97.

Mesmo que fosse examinada a divergência, objetivamente, o que pondero apenas para reforço de conclusão, eventual diferença de cálculo representada em erro de apuração do adicional do IR jamais seria motivo suficiente para declarar a nulidade do lançamento, servindo, no máximo para a redução da exigência.

Não vejo, assim, como entender que o primeiro lançamento tenha sido anulado por vício material ou essencial.

Quanto a isso, acompanho a decisão recorrida.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized capital letter 'S' followed by a capital 'A' and a horizontal line.

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

Com relação ao segundo aspecto trazido no especial, que se reflete na possibilidade de ter sido o segundo lançamento erigido com mudança de critério jurídico, é de se apreciar as características de tal lançamento.

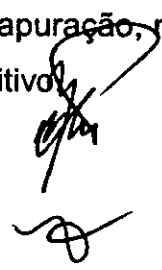
Concordo com a recorrente sobre sua afirmativa de que é irrelevante que o segundo lançamento tenha consignado diferença de valor favorável ou desfavorável ao contribuinte, uma vez que não pode ser o lançamento convalidado apenas e simplesmente porque o segundo tem valor menor que o primeiro. Se for constatada a quebra de critério jurídico é irrelevante a quem beneficia a diferença de valor, uma vez que o que está em jogo é a totalidade do lançamento e não é razoável que a simples redução de seu valor sirva para confirmá-lo.

A questão será apreciada à luz do texto legal (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 a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

A única divergência objetivamente constatada entre os dois lançamentos é o valor do adicional do imposto de renda, que redundou na alteração do valor total do IRPJ lançado no segundo procedimento, com repetição expressa da descrição dos fatos. Disso a recorrente não demonstra discordar em seu apelo e isso está formalmente declarado no voto condutor da decisão recorrida.

A diferença de valor aqui discutida é de natureza diferente daquela indicada na argumentação da recorrente, que está refletida na declaração de nulidade de um lançamento por descumprimento ao PN 02/96, no qual toda a estrutura de valor é comprometida, pela burla à aplicação do instituto da postergação e onde se quebra a determinação de procedimento fiscal oriundo de norma expressa. Lá está quebrado o próprio critério de lançar e não representa qualquer forma de erro de apuração, mas de visível descumprimento a norma vinculatória e de procedimento impositivo.



Relevante, portanto o conceito de critério jurídico, para que se possa posicionar os fatos do presente processo diante dele.

Antonio da Silva Cabral⁶ assim se posicionou:

“2. Conceito de critério jurídico. A questão se situa em saber o que é critério jurídico. Pergunta-se: o fato de a autoridade lançadora ter invocado um dispositivo legal impertinente anula o lançamento? Pode o julgador de primeira instância deixar de lado o dispositivo legal mencionado no auto de infração e basear sua decisão em outro dispositivo?”

O art. 146 do CTN correspondente ao art. 109 do Projeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa, que explicou o motivo de tal determinação (Trabalhos da Comissão Especial, cit., p. 206), nestes termos: “O art. 109, que corresponde ao art. 172 do Anteprojeto, exclui a revisão do lançamento com base na modificação superveniente dos critérios jurídicos adotados pelo fisco na expedição do lançamento anterior; a justificação deste dispositivo será também enquadrada no tratamento do problema geral das revisões de lançamento (infra: 100)”.

Mais adiante, ao tratar da revisão do lançamento, ligou esta matéria ao inciso IX do art. 111, que tratava da revisão de ofício do lançamento “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 art. 109”. Mais adiante (Trabalhos da Comissão Especial, cit., p. 208) Rubens explicou que inicialmente só relacionara a revisão do lançamento com erro de fato, acrescentando: “Fundamento desta conclusão era que, sendo o lançamento vinculado ao fato gerador da obrigação (arts. 105 a 107), e sendo aquele fato definido por lei (art. 52, § único, nº I) indisponível por sua natureza (art. 65), sempre que seja incorreta a apuração da matéria de fato pelo lançamento, a lei tributária não terá sido aplicada. Por outro lado, a aplicação da lei tributária, pelo lançamento, aos fatos concomitantemente apurados de maneira exata e completa não pode ensejar a alegação do erro”.

Nesta mesma passagem, Rubens cogitou da circunstância de a aplicação da lei supor interpretação da norma aplicável. Por isso é que concluiu: “A aplicação da lei, com efeito, é matéria opinativa, no sentido de que comporta um elemento de juízo hermenêutico; assim sendo; a variabilidade dos critérios de aplicação da lei implicaria numa discricionariedade incompatível com a própria natureza das leis de direito público em geral, e de direito tributário em particular”. Ao introduzir aquele inciso IX do art. 111 do Projeto,

⁶ IN Processo Administrativo Fiscal, Saraiva, 1993, p.246

diz Rubens que se preocupou com a distinção entre erro de fato e erro de direito. Assim, diz ele (trabalhos da Comissão Especial, cit. P. 209), "um erro na aplicação da lei como, por exemplo, quando se invoca para o lançamento uma lei revogada não é erro de direito, mas erro de fato". E acrescentou: "...inversamente, a variação de critério jurídico na aplicação da lei pertinente ao caso não implica necessariamente em 'erro' de direito, até porque a hipótese típica é a da variação opinativa entre dois critérios, por definição, igualmente exatos e portanto alternativos".

A inspiração para a redação do art. 146 do CTN foi a lei argentina (art. 23 do Dec. nº 14.341, de 1946, que excluiu, conforme acentuou Rubens (Trabalhos da Comissão Especial, cit), "...a modificação oficiosa do lançamento em prejuízo do contribuinte, por aplicação de novas interpretações das normas tributárias, salvo quando devam ser considerados novos elementos de fato".

Aliomar Baleeiro (Direito tributário brasileiro, p. 451) entendeu os critérios jurídicos como sinônimos de normas complementares que fazem parte da legislação tributária e se concretizam em pareceres, instruções normativas, portarias etc., atos estes que estão relacionados com a norma legal e fornecem critérios para a tributação. Citou o Agl 29.603-RS, de 18-6-1965 (RTJ, 34:542), no qual a 2ª Turma do STF decidiu que a mudança de critérios ou orientação da autoridade fiscal não pode prejudicar o contribuinte, que agiu de acordo com critério anterior, predominante ao tempo da tributação.

Mudança de critério jurídico não prejudica, por princípio, erro na norma invocada, se o lançamento teve verdadeira base legal. O STF entendeu, no RE 34.303, de 16-8-1957, que a invocação de um texto por outro e correção posterior não significa mutatio libelli, pois a condição do litigante e a sua intenção se revelam claras desde a inicial. Dizia a ementa: "O fato é que importa ao juiz, que dará a lei aplicável". Tratava-se, no caso, de ação de despejo e a autora pleiteara a despedida com base no art. 15, II, da Lei 1.300, mas em embargos se baseou no inciso IX. O Supremo entendeu que houve, apenas, mutação nos textos, mas o fato realmente é que deveria ser considerado (RTJ, 3:125).

Um fato que não raro acontece nos processos fiscais consiste em o lançamento mencionar um dispositivo legal e, após a realização de diligências e perícias, a repartição apurar novos fatos, que descaracterizam o embasamento anterior, o que provoca o agravamento do lançamento primitivo. Este fenômeno não caracteriza mudança de critério jurídico, já que houve apuração de fatos novos."

16

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

"Na RO 107.277-MG (7173130) (DJ, 19 jun. 1986) da 6ª Turma do então TFR ficou consignado no item II da ementa: "Revisão de lançamento por erro de fato, erro de direito e pela mudança de critérios jurídicos: distinção. O que não é possível é a revisão do lançamento pela mudança de critérios jurídicos, vale dizer, quando a revisão não se faz para reparar uma ilegalidade, ocorrendo simples alteração de elementos que a lei deixa à escolha da autoridade. Ter-se-á, então, a adoção de novo critério, ou de critério diverso do adotado, legalmente, no primeiro lançamento". O item III explicou em que consistiu, naquele caso, a mudança de critério jurídico: "Tendo o fisco acolhido a classificação quando da conferência da mercadoria, a mudança de classificação posterior importa modificar o critério jurídico antes adotado".

Para Aliomar Baleeiro⁷, o assunto deve ser assim entendido:

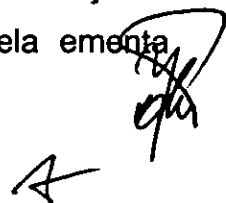
"MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS. – Já vimos que entre as normas complementares das leis, tratados e decretos integrantes da "legislação tributária", tal como está conceituada nos arts. 96 a 100 do C.T.N., incluem-se também os atos normativos das autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos, desde que tenham eficácia normativa e as práticas reiteradamente observadas por aquelas autoridades.

Mas essas "normas complementares" também podem ser substituídas por outras ou modificadas em seu alcance ou nos seus efeitos.

Nesses casos, em se tratando de normas relativas ao lançamento, a inovação só se aplicará ao mesmo contribuinte se ocorrer fato gerador posteriormente à modificação. Sobrevivem as situações constituídas anteriormente e que são definitivas."

A jurisprudência vem desenhando os contornos do conceito de critério jurídico.

No recurso nº 108.464, a 8ª Câmara entendeu ter havido mudança do critério jurídico quando ocorreu mudança na acusação, como se vê pela ementa (Acórdão nº 108-04.467):



Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

"PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - REVISÃO DO LANÇAMENTO - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - A decisão de primeira instância que, baseada em novo levantamento da produção, altera a acusação de "omissão de vendas" para "omissão de compras", e recalcula a base tributável pelo preço médio das compras, não mais pelo preço das vendas, traduz-se em novo lançamento, com mudança de critério jurídico, em ofensa ao art. 146 do CTN."

É interessante o contido no julgamento do recurso nº 115.602 (Acórdão nº 101-92.815, quando o Relator, Dr. Édison P. Rodrigues cita o voto do Min. Carlos Mário Velloso proferido na Apelação Cível nº 80.663-RJ, sob expressão:

Ora, no presente caso, viu-se que o lançamento relativo ao IRPJ deveria considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% da receita omitida. Se o lucro líquido deveria estar limitado a 50%, não podem os sócios agora, com base no art. 44 da Lei nº 8.541/92, receber 100% da omissão de receitas. Poderiam, no máximo, receber 50% da receita omitida, ou seja, a integralidade do lucro líquido.

O presente lançamento poderia ser facilmente remediado, diriam alguns, mediante a redução à metade das bases do cálculo do auto de infração (fls. 478/479). Porém, tal iniciativa constituiria inovação no feito, ou seja, alteração do critério jurídico dentro do mesmo processo. A esse respeito, cabe citar o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, proferido na Apelação Cível nº 80.663-RJ, cuja ementa está assim redigida:

"II - Lançamento. Revisão: revisão de lançamento por erro de fato, erro de direito e pela mudança de critérios jurídicos: distinção. O que não é possível é a revisão do lançamento pela mudança de critérios jurídicos, vale dizer, quando a revisão não se faz para reparar uma ilegalidade, ocorrendo simples alteração de elementos que a lei deixa à escolha da autoridade. Ter-se-á, então, a adoção de novo critério, ou de critério diverso do adotado, legalmente, no primeiro lançamento."

Como se vê, o Ministro adotou como parâmetro de definição sobre o que entendia ser mudança de critério jurídico a escolha da autoridade por outros

⁷ In Dierito Tributário Brasileiro, Forense, 5ª Ed., Ri., 1953, p. 451

Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

elementos diferentes dos anteriores, sem comprometer o conceito com eventual erro, mas com a livre vontade do administrador tributário.

Sensibiliza-me tal contorno dado ao conceito, ainda mais que nos casos de nulidade diante da constatação de vício ou erro formal, não há o envolvimento de erro material e, quando da constituição de novo lançamento somente se caracteriza a alteração do critério jurídico a eleição de motivação nova, de critério de apuração novo do tributo, de capitulação diferenciada ou de outras condições inerentes à ação discricionária do lançador.

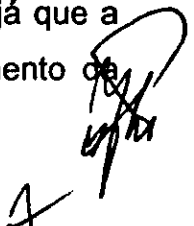
Resta comentar o conteúdo do paradigma apresentado, Acórdão nº 101-92.978, cuja argumentação foi adotada no apelo.

A despeito do bom manejo das palavras constante do paradigma, o seu conteúdo fático indica uma situação bastante diferente da que está sendo tratada, como se pode verificar o resumo do assunto lá examinado, contido no relatório do voto condutor da decisão, onde assim se expressa:

“O Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP proferiu decisão (fls. 234/240), pela qual manteve, integralmente, o lançamento. Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora de primeira instância argumentou, em síntese, o seguinte:

a) embora assista razão à defendente em que as despesas decorrentes da operação de empréstimo entre a mutuária Viton e a mutuante Wheaton devam ser classificadas como despesas de correção monetária de balanço e não como variações monetárias passivas, o lapso conceitual cometido na classificação da despesa não tem relevância para efeitos tributários, pois o fato relevante é o reflexo no lucro real, não importando a rubrica em que foi efetuada a glosa da dedutibilidade da despesa;”

Naquela ocasião é evidente a modificação do critério jurídico, já que a descrição dos fatos restou totalmente alterada, como se verifica no acolhimento da preliminar:



Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

"Ora, a acusação primitiva glosava as despesas porque, sendo desnecessárias, não eram operacionais, com infringência ao art. 191 do RIR/80 e ao art. 242 do RIR/94.

Já a nova acusação aprende com a contribuinte que as despesas são de correção monetária e lhe imputa a utilização da correção monetária com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto, com infringência do art. 3º do Decreto nº 332/91.

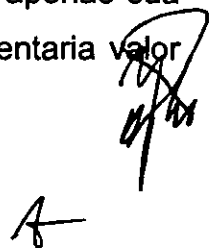
É flagrante a alteração do critério jurídico do lançamento. A anterior glosa de despesas operacionais com lastro nos arts. 191 do RIR/80 e 242 do RIR/94 transmutou-se em glosa de despesa de correção monetária com fulcro no art. 3º do Decreto nº 332/91.

A modificação dos critérios jurídicos do lançamento é vedada pelo art. 146 do CTN, com o fito de garantir a estabilidade das relações jurídicas, conferindo-lhe certeza e segurança. A administração não pode "de forma alguma introduzir modificações, sejam ela benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, uma vez que nestes já está completa toda a estrutura da relação obrigacional [...]" (Américo Masset Lacombe in "Comentários ao Código Tributário Nacional", Ives Gandra Martins (coord.), Saraiva, 1998, Vol. 2, p. 293).

Se fosse possível que a administração fazendária pudesse modificar critérios jurídicos a seu favor na valoração do fato gerador, a atividade de lançamento passaria a ser discricionária, e não vinculada, como determina o parágrafo único do art. 142 do CTN."

Voltando objetivamente ao processo, o que aqui aconteceu foi um valor do IRPJ lançado no segundo feito fiscal diferente do que fora exigido no primeiro, cuja diferença decorreu de aferição inexata do adicional do imposto de renda.

Porém, como nos dois lançamentos está considerado o adicional, nem sob este aspecto se pode conceituar a existência de mudança de critério jurídico, sendo que se fosse cobrado o adicional no segundo lançamento, não o tendo sido exigido no primeiro, também assim não haveria alteração de critério jurídico, haveria apenas sua impossibilidade diante da fluência dos efeitos decadenciais, já que representaria valor inovador no feito.

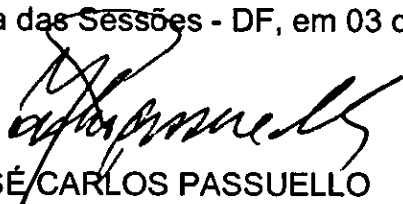


Processo nº : 10830.005096/98-70
Acórdão n.º : CSRF/01-05.752

Como no caso sob exame o valor exigido foi menor do que aquele originalmente lançado, não há que se falar em agravamento.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso, afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 2007.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

