



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13601.000404/2005-99
Recurso nº 876.085 Voluntário
Acórdão nº **3403-00.868 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 07 de abril de 2011
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO
Recorrente AETHRA COMPONENTES AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REVISÃO DE LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTOS JURÍDICOS. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa não pode inovar o ato administrativo tributário, alterando os critérios jurídicos que o nortearam, sob pena de agir de forma discricionária, o que não se compagina com o caráter vinculado da atividade, mormente quando não há qualquer vício de legalidade que o torne imprestável à produção dos seus efeitos a justificar a mudança, haja vista expressa vedação do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso, OAB/MG nº 76.714.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Por bem refletir o contexto deste processo, tomo por empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau administrativo para composição deste voto:

“A contribuinte acima qualificada, com fundamento no artigo 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, buscou compensar o saldo disponível de créditos vinculados a receitas de exportação e/ou vinculados a receitas sujeitas a alíquota zero (artigo 10, § 2º, da Lei 11.051, de 2004), por intermédio de declarações de compensação juntadas aos seguintes processos administrativos:

Nº do processo	Data	Contrib.	Per.Apuração	Crédito compensado	Fl.
13601.000308/2005-41	31/08/2005	Cofins	2º trim. de 2005	1.235.512,57	23
13601.000404/2005-99	31/10/2005	Cofins	3º trim. de 2005	726.153,39	02
13061.000405/2005-33	31/10/2005	PIS	3º trim. de 2005	157.651,71	02

Os créditos alegados foram objeto de verificação pela fiscalização da DRF/Contagem, conforme relatório de fls. 26/27.

No que se refere ao processo nº 13601.000308/2005-41, a autoridade fiscal informou que os créditos declarados decorriam de operações no mercado interno, as quais envolveram venda de produtos tributados às alíquotas zero e 7,60%, como previsto no artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (fls. 491/492).

Quanto ao presente processo (fls. 26/27) e ao de nº 13601.000405/2005-33 (fls. 493/495), admitiu a autoridade fiscal tão-somente créditos vinculados à receita de exportação, desconsiderando créditos decorrentes de receitas sujeitas à alíquota zero. Com isto, no presente processo, apurou créditos da Cofins passíveis de compensação/ressarcimento no montante de R\$ 296.816,08, relativos ao mês de setembro de 2005, único mês em que ocorreram operações de exportação no 3º trimestre de 2005 (fl. 27).

Com base no parecer fiscal, a autoridade jurisdicionante exarou o despacho decisório de fls. 28/30, reconhecendo crédito da contribuinte no exato montante apurado pela fiscalização.

Cientificada da decisão em 27/09/2007 (fl. 36), a contribuinte manifestou tempestivamente sua inconformidade, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:

. tem por objeto social a industrialização de componentes, desenvolvimento de produtos e ferramentas para o setor automotivo, bem como a participação em outras sociedades;

. a Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, determinou que as alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica executora de serviços de industrialização por encomenda, ficariam reduzidas a zero, medida que entrou em vigor em 01/04/2005, sendo esta uma de suas atividades;

. o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permitiu a manutenção de créditos vinculados a operações com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins, enquanto o artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, a utilização desses créditos mediante compensação com débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF;

. não discorda do método da proporcionalidade empregado pela autoridade fiscal, mas entende que o percentual encontrado não deve ser aplicado sobre o saldo credor do trimestre e sim sobre o total dos créditos do período;

. ao determinar os créditos passíveis de ressarcimento/compensação do PIS e da Cofins do 3º trimestre de 2005, a autoridade fiscal considerou apenas os valores referentes às operações de exportação, enquanto a contribuinte tem direito a utilizar também os créditos vinculados a operações sujeitas à alíquota zero.

Na análise dos fundamentos do direito creditório da contribuinte, verificou esta DRJ a existência da Solução de Consulta nº 104, de 21 de agosto de 2007, exarada pela SRRF/6ª Região Fiscal, segundo a qual a redução a zero das alíquotas do PIS e da Cofins, prevista no § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, pressuponha o preenchimento de duas condições, como se verifica de excerto a seguir reproduzido (os destaques não são do original):

Em relação aos produtos fabricados pelo consulente, que foram indicados apenas como “peças e acessórios de metal para veículos”, observa-se o inciso III, que determina que as autopeças estejam relacionadas nos anexos I e II da lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 e sejam destinadas à venda, para comerciantes atacadistas ou varejistas ou para consumidores. As duas condições devem ocorrer simultaneamente.

Tendo em vista as conclusões da referida solução de consulta, o julgamento da manifestação de inconformidade foi convertido por esta DRJ em diligência, a fim de que fossem apurados novos valores do PIS e da Cofins, à luz do entendimento de que a contribuinte não fazia jus à redução a zero das alíquotas (fls. 76/85).

Como resultado da diligência, a autoridade administrativa, a fl. 104, informou que efetuou novo cálculo dos valores de débito e crédito, desconsiderando as exclusões relativas às receitas decorrentes de industrialização por encomenda, demonstrado à fl. 103. Afirmou, ainda, ter encontrado divergências entre os valores retidos na fonte informados pela contribuinte nos Dacons e nos processos de ressarcimento, pelo que intimou os clientes da contribuinte (montadoras) a apresentar os valores retidos na fonte entre janeiro de 2005 e março de 2006, os quais foram utilizados para apuração das contribuições (fls. 102/103). Informou que nos meses de julho a setembro de 2005 foram, então, apurados saldos a pagar, a serem exigidos em posterior auto de infração. Ao final, concluiu que não havia crédito de Cofins passível de ressarcimento relativo ao 3º trimestre de 2005, conforme tabela de fl. 103.

Cientificada do resultado da diligência, manifestou-se a contribuinte, às fls. 105/125, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:

. a Delegacia da Receita Federal de Julgamento extrapolou sua competência de órgão de julgamento administrativo, vinculada ao objeto litigioso colocado à sua apreciação;

. a competência para processar e homologar compensações é privativa da Delegacia da Receita Federal, não podendo ser usurpada pela DRJ;

. a decisão da DRJ encontra-se eivada de ilegalidade, uma vez que alterou o critério jurídico já consolidado na decisão da DRF, prática esta expressamente vedada pelo artigo 146 do CTN e contrária ao já decidido pelo Conselho de Contribuintes;

. os produtos industrializados pela requerente, como inclusive reconhecido no Termo de Diligência, estão listados no anexo I da Lei nº 10.485/2004;

. o § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 2004, é expresso no sentido de que as alíquotas da Contribuição para o PIS e para a Cofins, aplicáveis à pessoa jurídica executora das encomendas, ficam reduzidas a zero;

. o inciso III do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004 dispõe sobre alíquota das contribuições para as empresas adquirentes de industrialização por encomenda das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista e/ou para consumidores;

. as alíquotas do PIS e da Cofins ficam reduzidas a zero para as empresas executoras de industrialização por encomenda dos produtos incluídos nos anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, quando estes produtos são comercializados pelo encomendante para comerciante atacadista ou varejista e/ou para consumidores;

. a correção deste entendimento sobre a aplicação da norma foi confirmada pela própria Receita Federal com a edição do artigo 52 da Instrução Normativa nº 594/05;

. o § 2º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004 tem conteúdo jurídico próprio (instituição de alíquota zero para determinada operação), sendo que a remissão ao caput do artigo visa exclusivamente determinar qual é a operação beneficiada (execução dos serviços de industrialização previstos no referido caput);

. é inequívoco que a restrição dos destinatários das mercadorias, incluída no inciso III do art. 10, refere-se à alíquota das contribuições para os encomendantes/adquirentes, não tendo qualquer efeito no que se refere ao direito à alíquota zero prevista para as receitas daquele que executa o serviço de industrialização;

. desta forma, não existe outra possibilidade de interpretação correta da norma senão no sentido de que qualquer contribuinte que realizar a industrialização por encomenda para empresas cuja tributação se dá nos termos do art. 10 da Lei nº 11.051/2004 tem direito à redução da alíquota;

. no caso de interpretação das normas que trazem formas de suspensão ou exclusão do crédito tributário (como é o caso da alíquota zero, que tem a natureza de uma forma isentiva pela mutilação do aspecto quantitativo da norma de incidência tributária), o Código Tributário Nacional traz regra expressa no seu artigo 111, de que esta deverá ser literal, impedindo que haja a sua restrição ou ampliação;

. o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de julgar ilegal a tentativa da Receita Federal de por ato infralegal limitar o benefício de suspensão de IPI, fugindo da literalidade da norma;

. as divergências entre os valores de retenção do PIS e da Cofins, informados pelas montadoras e pela empresa, ocorreram substancialmente em razão de equívocos na soma realizada pela DRF, nas planilhas enviadas pelas montadoras com valores retidos de PIS e Cofins;

. ainda acerca das divergências entre impugnante e montadoras Fiat e Honda, a composição dos tributos por duplicata está apresentada nos anexos III, IV e V, estando em seu poder os documentos comprobatórios das retenções.

Em nova diligência determinada por esta DRJ, para verificação das alegações da manifestante referentes às divergências entre os valores de retenção na fonte do PIS e da Cofins, constatou a autoridade fiscal, conforme termo a fl. 483, que os valores retidos, pela montadora Fiat, foram para o PIS: R\$ 98.416,23 em outubro de 2005 e R\$ 164.566,28 em novembro de 2005; e para a Cofins: R\$ 492.104,11 em outubro de 2005 e R\$ 822.866,64 em novembro de 2005. Afirmou, ainda, que a montadora Honda não havia informado o valor retido em janeiro de 2005 e ratificou os demais valores apurados junto às montadoras.

Cientificada do resultado da diligência, alegou a manifestante, às fls. 484/488, que:

. a fiscal pôde constatar que, nos meses de outubro e novembro de 2005, houve erro nos valores consolidados das retenções informados por escrito pela Fiat;

. acerca das divergências entre os valores informados pela requerente e pela montadora Fiat, nos meses de janeiro e julho de 2005, e pela montadora Honda, importante destacar que não foi realizada qualquer diligência no sentido de se verificar a exatidão dos valores informados por cada uma das empresas, apesar da requerente ter colocado à disposição da fiscalização todas as duplicatas que comprovam a retenção dos valores informados na manifestação.

Pede, assim, que sejam decotados os valores referentes à divergência de PIS e de Cofins apuradas entre o valor informado pela Fiat e pela requerente, nos meses de outubro e novembro de 2005, e que seja determinada nova diligência para verificação das duplicatas que demonstram a efetiva retenção dos valores informados pela requerente ou, alternativamente, sejam as montadoras intimadas a se manifestarem sobre as divergência.”.

A DRJ Belo Horizonte/MG, por intermédio do Acórdão 02-25.839 – 1ª Turma da DRJ/BHE, de 08/03/2010, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

Ementa:

Afastada a aplicação do artigo 10 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, não se pode cogitar a aplicação de seu § 2º, que até expressamente vincula-se ao caput.

Para determinação do valor da Cofins aplicar-se-á sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 7,6%.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

Ementa:

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”

Referida decisão se escorou na premissa que o contribuinte não atendera aos requisitos cumulativos, previstos no art. 10 da Lei nº 11.051/2004, para fruição da alíquota zero aplicada, porquanto promovera venda a montadoras de veículos e não a comerciante atacadista e/ou varejista ou, ainda, para consumidores, como determina o inciso III do aludido dispositivo, sustentando seu posicionamento nas Soluções de Consulta nºs 194/2006 e 104/2007; que a revisão de valores lançados em diligência é figura prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72; e, por fim, quanto às divergências apontadas para os valores retidos pelas montadoras, reconheceu a necessidade de ajustes no crédito admitido, pela adição das diferenças demonstradas pelo contribuinte.

Em 02/07/2010, foi proferido o Despacho Decisório DRF/CON nº 905, “revogando” o Despacho Decisório DRF/CON nº 899, de 24/09/2007, - que reconhecia parcialmente o direito creditório e homologava as compensações realizadas até o limite do valor - , com lastro no art. 53 da Lei nº 9.784/99 e art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72, e, por decorrência, declarando não homologada a compensação aviada.

Em recurso voluntário o contribuinte se insurge tanto contra a decisão de primeira instância como o Despacho Decisório nº 905/10, tachando-os de nulos; em relação a este, sustentando que a sua expedição não teria seguido o trâmite processual fixado pelo Decreto nº 70.235/72, eis que a pretendida revisão somente poderia ocorrer até a prolação da decisão pela DRJ, e não após, como no caso, além do que, não se adequa a nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN; já quanto à decisão recorrida, alega que houve indevida alteração no critério jurídico do lançamento, em desobediência ao art. 149 do CTN e equivocada aplicação do art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72; que uma vez confirmada a extinção do crédito tributário mediante compensação não poderia a RFB desconstitui-la; e, no que toca ao tema central de debate, reprisa os argumentos já deduzidos no recurso vestibular, frisando a correção da adoção da alíquota zero nas operações realizadas sob encomenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e ostenta os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, pelo que, dele conheço.

Examinando o inteiro teor do processo e os argumentos coligidos pelo recorrente, concluo, *ictu oculi*, que lhe assiste razão em sua irresignação.

Com efeito, em minha opinião há um defeito insanável na desarmonia dos atos administrativos praticados neste processo. Por primeiro, tem-se o rompimento da ordem lógica e cronológica do procedimento com a “revogação” (*rectius* anulação) do despacho decisório proferido pela DRF Contagem/MG após a decisão de primeira instância, e, segundo,

pela completa modificação dos fundamentos jurídicos que embasaram a decisão de primeira instância, ao arrepio do ato decisório proferido pela unidade preparadora.

Invertendo um pouco a ordem de enfrentamento das questões postas, quando do julgamento de piso a autoridade administrativa arregimentou, em seu favor, as disposições do art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72, aqui reproduzido:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Noto que o texto em comento, de fato, autoriza o agravamento da exigência inicial quando verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, devendo ser lavrado, para tanto, o competente auto de infração complementar. No entanto, no caso dos autos, não vislumbro hipótese de agravamento da exigência inicial e autuação complementar, mas sim o desfazimento do ato administrativo anterior que reconheceu direito de crédito ao ora recorrente e, ato contínuo, a lavratura de auto de infração para exigir-lhe supostos débitos tributários.

Pela sistemática não cumulativa de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, adotada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o contribuinte que anteriormente era detentor de saldo credor passível de ressarcimento/compensação passou a um saldo devedor passível de cobrança.

Como dito alhures, não houve, no sentido técnico do termo, o agravamento do crédito tributário exigido, mas a completa inversão da situação jurídico-tributária consubstanciada neste processo.

Ressalto que o próprio texto se utiliza do termo “complementar” para qualificar o novel lançamento, isto é, aquele que irá constituir o valor agravado, partindo da premissa que já havia anteriormente uma “exigência fiscal” em julgamento.

Na lição de Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López¹:

“Em Princípio o auto de infração complementar e seus anexos são parte integrante do auto de infração original, eis que não caracteriza uma renovação do lançamento ou um novo lançamento, mas um elemento integrativo e aditivo daquele. Excetuam-se apenas as situações em que o lançamento original é integralmente anulado pelo auto complementar, substituindo-o integralmente. Isto é possível em razão da norma geral (CTN, art. 149), ao conceder a autorização para Administração rever seus atos, outorgou (sic) implicitamente, por consequência lógica, a competência também para anulá-los.

Esta competência, contudo, encontra limites tanto sob o aspecto temporal quanto de mérito. A revisão do lançamento pelo Fisco só poderá ser feita dentro do prazo decadencial do direito de lançar e não pode ser efetuada em decorrência de eventual mudança nos critérios jurídicos adotados CTN, art. 146).”
(destaquei)

Não houve qualquer incorreção, omissão ou inexactidão no exame anterior que culminou com o reconhecimento parcial do direito creditório e a homologação da compensação, através do Despacho Decisório DRF/CON nº 899/2007, mas, mera divergência de interpretação, não se podendo reputá-la ilegal, de modo a possibilitar a sua desconsideração ou, pior, a sua anulação.

Nas brilhantes palavras de Hans Kelsen²:

A norma a ser executada, (...), forma apenas uma moldura dentro da qual são apresentadas várias possibilidades de execução, de modo que todo ato é conforme a norma, desde que esteja dentro dessa moldura, preenchendo-a de algum sentido possível.

Entendendo-se ‘interpretação’ a verificação do sentido da norma a ser executada, o resultado desta atividade só pode ser a verificação da moldura, que representa a norma a ser interpretada e, portanto, o reconhecimento de várias possibilidades que estão dentro desta moldura.

Nesse caso, a interpretação de uma lei não é necessária a uma decisão como a única certa, mas leva, possivelmente, a várias decisões – enquanto só se ajustam à norma a ser aplicada – do mesmo valor, mesmo que uma única dentre elas se torne direito positivo numa sentença judicial.

(...)

Sob a ótica do direito positivo não existe um critério pelo qual uma das possibilidades da aplicação da norma possa ser preferida à outra. Simplesmente não existe – caracterizável como juspositivo – um método, relativamente ao qual, dentre os vários significados lingüísticos de uma norma, só se possa

¹ Processo administrativo fiscal federal comentado: (decreto nº 70.235/72 e lei nº 9.784/99). 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. pág. 230.

² Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito; tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 5ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. págs. 116/117.

salientar um como ‘correto’; naturalmente se se tratar de muitas interpretações possíveis (...)”.

Firme nesta premissa, entendo que o precitado art. 18 do Decreto nº 70.235/72 não serve de supedâneo para adoção da tese condutora da decisão recorrida.

Mostra-se claramente impertinente a revisão integral dos fundamentos jurídicos que nortearam a prolação do despacho decisório inicial, em franca violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, consoante o qual “*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.*”

Consoante exposição de Luciano Amaro, Rubens Gomes de Souza, um dos autores do nosso código tributário, assim enxergava a questão³:

“(...) sustentava que o Fisco não só não poderia invocar erro de direito para rever o lançamento anterior como também não poderia adotar conceituação jurídica certa num lançamento e, depois, pretender trocá-la por outra, igualmente certa, mas mais onerosa para o sujeito passivo, negando, assim, ao Fisco, a possibilidade de ‘variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador’, registrando ser essa uma posição pacífica na jurisprudência.”

Em outra passagem destaca-se⁴:

“É curioso observar que a assertiva de Rubens Gomes de Souza (a propósito da revisão de lançamento), no sentido de que a autoridade não pode variar de critério, é fundada em que a possibilidade implicaria ‘admitir que a atividade de lançamento seja discricionária’; ou seja, se os critérios a e b forem igualmente corretos e a autoridade tiver aplicado o critério a, não pode trocá-lo pelo critério b, sob pena de lhe ser reconhecida atuação discricionária. Se for assim, no momento em que a mesma autoridade pôde optar pelo critério a (preterindo b), ela já terá agido discricionariamente.”

Ainda que o preceptivo empregue o termo “lançamento”, tenho que tal especificação não afasta a inteligência de suas disposições, mesmo porque, o ato administrativo (despacho decisório) que reconhece o direito de crédito do sujeito passivo em face do ente federado, em minha concepção, equivale a um lançamento reverso, onde, *mutatis mutandi* o art. 142 do Códex Tributário, a autoridade administrativa, mediante um procedimento, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável, identifica o sujeito passivo e atesta a titularidade do direito creditório perante a Fazenda Pública.

Assim, prolatado o despacho decisório, como espécie de ato administrativo, e devidamente cientificado o contribuinte, a sua invalidação somente se justifica nos casos admitidos em lei.

³ Direito Tributário Brasileiro. 5ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000. pág. 336.

⁴ Op. cit. pág. 337.

A doutrina administrativista⁵ destaca que o pressuposto de invalidação do ato administrativo é a presença do vício de legalidade, que se entremostra pela ausência de um destes elementos ou vício mesmo em sua produção, caracterizado, no caso da competência, pela inadequação entre a conduta e as atribuições do agente; no elemento finalidade, pela prática de ato direcionado a interesses privados; a forma, pela transgressão ou omissão no meio de exteriorização do ato, que não obedece o procedimento legalmente previsto para sua realização; no objeto, consistente na prática de ato dotado de conteúdo diverso do que a lei autoriza; e, no motivo, que se dá pela inexistência de fundamento para o ato, fundamento falso ou desconexo com o objetivo pretendido pela Administração Pública.

Repito, o dissenso entre os argumentos do primevo despacho decisório e a decisão de primeira instância se situa no âmbito opinativo, isto é, no juízo das autoridades administrativas envolvidas, e não no campo da legalidade.

Não se cuida de um posicionamento legal diante de outro ilegal, mas apenas de pontos de vista distintos, sem, contudo, tangenciar a legalidade do ato praticado, como enfadonhamente repisado.

Nesta toada, mostra-se equivocada a anulação do Despacho Decisório DRF/CON nº 899/07 com base no art. 53 da Lei nº 9.784/99, eis que restrito às hipóteses de vício de legalidade, no caso em epígrafe, incorrente.

Outrossim, incorre em desacerto o Despacho Decisório DRF/CON nº 905/2010 quando “revoga” o ato administrativo supra, haja vista que a revogação, nos termos do citado art. 53 da Lei nº 9.784/99, só é possível por motivo de conveniência ou oportunidade, aspectos tipicamente relacionados ao poder discricionário do Estado e seus agentes, o que não é o caso da atividade tributária, que é plenamente vinculada, *ex vi* dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁶.

De outra banda, mesmo que estes fundamentos pudessem ser suplantados, há um derradeiro motivo, a meu ver, insuperável, que vicia a decisão recorrida.

Destarte, a decisão de primeira instância ora recorrida é conflitante com o despacho decisório ainda válido por ocasião da prolação daquela. Explico: A DRF Contagem/MG promoveu os novos cálculos determinados pela DRJ Belo Horizonte/MG e apontou a inexistência do crédito pleiteado, porém, não reviu o despacho decisório exarado, que reconhecia exatamente o contrário, de tal forma que o órgão julgador inovou indevidamente o ato administrativo.

Na verdade, a Delegacia de Julgamento, numa subversão do *iter* processual e afrontando o regimento interno da RFB, se substituiu à unidade preparadora e indeferiu, ela mesma, o direito creditório do recorrente, ao passo que aquela apenas “revisou” o despacho decisório aproximadamente quatro meses após a decisão, conforme documento de fls. 514/516.

Mais uma vez socorro-me dos ensinamentos de Marcos Neder e Maria Tereza⁷:

“(...) Esse novo posicionamento decorre, sobretudo, do exame do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação que

⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 19ª edição revista, ampliada e atualizada até 31/12/2007. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2008. pág. 142

⁶ Op. cit. pág. 153.

⁷ Processo administrativo fiscal federal comentado: (decreto nº 70.235/72 e lei nº 9.784/99). 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. pág. 230.

lhe deu a Lei nº 8.748/93, que determina a lavratura de auto de infração ou emissão de notificação de lançamento para agravamento da exigência inicial. Extinguiu-se, a partir daí, a permissão de agravamento do lançamento no bojo da própria decisão de primeira instância. Tanto é assim que a Secretaria da Receita Federal estabeleceu a competência exclusiva dos Delegados e Inspectores da Receita Federal para expedir notificação de lançamento em cumprimento de decisão que agravar a exigência inicial.” (destaquei)

Diante do quadro estampado forçoso reconhecer, como preliminar ao mérito, a nulidade da decisão recorrida e também, por via reflexa, do Despacho Decisório nº DRF/CON nº 905/10, por ofensa ao teor do art. 146 do CTN.

Todavia, reconheço que a nulidade da decisão de primeiro grau é parcial nos seus termos, não alcançando a parte que examina as divergências de valores retidos pelas montadoras e constatados pela autoridade fiscal preparadora, a título de PIS/Pasep e Cofins, não havendo aí qualquer defeito que a invalide, devendo ser mantida em homenagem ao princípio da economia processual, mesmo porque esta era a questão objeto da manifestação de inconformidade.

Admitida a procedência do argumento preliminar de defesa, prejudicado resta neste processo o exame do mérito, qual seja, a aplicação da alíquota zero prevista no art. 10 da Lei nº 11.051/2004 a parcela das operações do recorrente.

Em arremate, deve prevalecer a conclusão averbada no Despacho Decisório DRF/CON nº 899/07, com os ajustes promovidos pela decisão recorrida, na parte mantida, conforme quadro demonstrativo de fl. 511.

Com estas considerações, voto por dar provimento ao recurso interposto para anular parcialmente a decisão recorrida e o Despacho Decisório DRF/CON nº 905/10, nos termos deste julgado.

Robson José Bayerl