



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16403.000620/2008-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.845 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de junho de 2020
Recorrente AFFONSO DITZEL & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004, 01/07/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/03/2005, 01/04/2005 a 30/06/2005, 01/07/2005 a 30/09/2005, 01/10/2005 a 30/12/2005, 01/01/2006 a 31/03/2006, 01/04/2006 a 30/06/2006, 01/07/2006 a 30/09/2006, 01/10/2006 a 31/12/2006

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

CUSTOS/DESPESAS. VEÍCULOS. COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota de veículos da empresa geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastou-se preliminar de nulidade da decisão DRJ. Vencido o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (relator), designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ari Vendramini. Quanto ao mérito por unanimidade de votos, dar parcial provimento para afastar a glosa de combustíveis e lubrificantes.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini e Breno do Carmo Moreira Vieira (Relator)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 639 a 642) interposto contra o Acórdão n.º 06-29.429, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (e-fls. 628 a 635), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento no valor total de R\$ 1.684.384,83 de crédito de COFINS não cumulativo, relativo aos anos de 2004, 2005 e 2006.

Segundo o Despacho Decisório, de n.º 14/2008, anexado às fls. 493/507, da Seção de Fiscalização da DRFC em Ponta Grossa, houve reconhecimento parcial (R\$ 1.450.010,57) do direito creditório pleiteado (fl. 506), conforme se segue:

Período de Apuração	Valor do Crédito Pleiteado	Valor do Crédito Concedido
1º TRIMESTRE 2004	89.226,43	75.199,48
2º TRIMESTRE 2004	209.665,28	186.915,25
3º TRIMESTRE 2004	252.068,39	225.503,99
4º TRIMESTRE 2004	220.592,20	199.490,22
1º TRIMESTRE 2005	147.802,52	128.891,75
2º TRIMESTRE 2005	186.673,64	173.023,36
3º TRIMESTRE 2005	80.169,10	65.617,10
4º TRIMESTRE 2005	54.459,74	32.926,32
1º TRIMESTRE 2006	78.502,97	63.497,70
2º TRIMESTRE 2006	75.601,45	66.972,09
3º TRIMESTRE 2006	127.474,32	105.779,73
4º TRIMESTRE 2006	160.148,79	126.193,58
TOTAL PLEITEADO	1.682.384,83	1.450.010,57

Às folhas 490/491 encontra-se a relação de todos os Pedidos de Ressarcimento (PER) analisados neste processo, originais e retificadores, e de todas as Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas a estes PER, as quais foram objeto de compensação após o reconhecimento do direito creditório acima citado.

Às folhas 478/489 encontra-se a relação de todas as glosas efetuadas pela fiscalização, trimestre a trimestre, descritas no despacho decisório. E às fls. 244/311 encontram-se as relações de todas as notas fiscais glosadas, por trimestre.

Considere-se, ainda, que, além das compensações efetuadas em Dcomp houve também compensações de ofício realizadas pela DRF Ponta Grossa com outros débitos da contribuinte, sendo, então, creditada na conta corrente bancária da mesma a importância de R\$ 536.887,22 (fl. 607).

Cientificada do Despacho Decisório em 05/01/2009 (fl. 610), a contribuinte, em 30/01/2009, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 611/615, cujo teor será a seguir sintetizado.

Primeiramente, afirma que não impugnará todas as glosas efetuadas pela autoridade fazendária. No entanto, discorda de dois tipos de glosas efetuadas: relativamente aos valores de “combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da empresa, que são empregados no transporte de matéria prima e produtos acabados e encargos de depreciação de veículos de sua frota utilizados no transporte de insumos e na venda de seus produtos”.

Relativamente às glosas efetuadas nos valores creditados de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria-prima e produtos acabados, a recorrente argumenta que não há base legal “para a autoridade fiscal glosar os créditos do COFINS não cumulativa referente a combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da empresa. Ao contrário, o art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, permite ao contribuinte descontar créditos calculados em relação a combustíveis e lubrificantes”.

Alega que a autoridade administrativa entendeu que “apenas os bens utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda podem ser considerados na apuração de créditos a serem descontados da contribuição a ser recolhida”.

Sustenta, no entanto, que a “a única exigência da legislação para o contribuinte ter o direito aos créditos do COFINS é que os bens ou serviços sejam utilizados no processo produtivo”, de modo que tais valores não poderiam ter sido glosados. Segundo afirma, “tais combustíveis e lubrificantes são utilizados, em sua maioria, em veículos da empresa que atuam no transporte de matéria prima até a sede da empresa para posterior industrialização. restando evidente seu consumo no processo de produção”.

Relativamente à depreciação, sustenta que as glosas efetuadas pela autoridade administrativa dos valores de créditos relativos “à aquisição de determinados bens destinados ao ativo permanente” contraria o disposto no art. 3º, inciso VI, da Lei 10.833/2003.

Discorda do entendimento do Fisco segundo o qual apenas os bens utilizados na produção de produtos destinados à venda poderiam ser considerados para efeitos de creditamento na rubrica “depreciação”. Afirma que “não há como negar que os bens objeto da glosa fiscal são efetivamente máquinas ou equipamentos, ou seja, não há como negar, por exemplo, que um veículo não seja uma máquina”.

Segundo sustenta, “a circunstância da ciência contábil classificar os bens do ativo separando os veículos das máquinas e equipamentos não deve impedir o direito ao crédito, haja vista que o legislador não é especialista em

contabilidade, tendo ele, certamente, ao referir-se a máquinas e equipamentos, incluído ali os demais integrantes do imobilizado tangível, inclusive os veículos”.

Isto posto, requer a reforma da decisão proferida, de modo a reconhecer o direito da contribuinte ao ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa especificados nesta manifestação de inconformidade.

Ocasão seguinte, o Colegiado da DRJ opinou por julgar improcedente a indigitada Manifestação de Inconformidade, rebatendo todos os pontos abordados pelo Contribuinte; dito Acórdão restou assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004, 01/04/2004 a 30/06/2004,
01/07/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 31/12/2004, 01/01/2005 a 31/03/2005,
01/04/2005 a 30/06/2005, 01/07/2005 a 30/09/2005, 01/10/2005 a 03/12/2005,
01/01/2006 a 31/03/2006, 01/04/2006 a 30/06/2006, 01/07/2006 a 30/09/2006,
01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO.

O desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente podem se dar se adquiridos para utilização na produção de bens destinados - à venda ou na prestação de serviços.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

A aquisição de combustíveis e lubrificantes gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo do processo produtivo.

Por fim, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, ora sujeito à análise do e. CARF. Nessa oportunidade, reitera os argumentos exibidos em sua exordial defensiva.

Não foram apresentados documentos adicionais na etapa recursal, vindo os autos, conclusos ao presente Conselheiro.

É o que cumpre relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento.

Prejudicial de mérito por cerceamento do direito de defesa (análise da *Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado*)

Antes de prosseguir com o deslinde meritório do caso, identifico a ocorrência de nulidade (*ex officio*), por malferimento expresso ao direito de defesa, e rompimento do princípio da proteção à confiança do Contribuinte, inculpidos respectivamente no art. 59 do Dec. 70.235/72 e 146 do CTN, pelos motivos a seguir expostos.

Conforme se depreende do Despacho Decisório, a autoridade fiscal embasou sua glosa no item “Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado”; para melhor elucidação, transcrevo o trecho em questão (e-fl. 514):

Na relação de bens fornecida pelo interessado em resposta à Intimação n.º 577/2008, às fls. 171 a 207, utilizada para a apuração de créditos sobre encargos de depreciação, verificou-se a inclusão de bens que não são utilizados na produção dos bens produzidos pela empresa, relativos aos veículos de sua frota, utilizados no transporte de insumos e na venda de seus produtos. A legislação é clara no sentido de que apenas aqueles bens utilizados na produção de bens destinados a venda poderão ser considerados, conforme inciso VI do art. 3º da

Lei n.º 10.833/2003, acima transcrito. Assim, restaram glosados os valores referentes aos bens do ativo imobilizado da empresa relacionados à sua frota de veículos, sobre os quais foram apurados indevidamente créditos da contribuição (semi-reboque, caminhão trator, peças para caminhão e outros relacionados) Fl. 5 do Acórdão n.º 3301-007.845 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo n.º 16403.000620/2008-10

Noutro giro, restou decidido pela DRJ que o desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode se dar se adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. No caso, entenderam os julgadores de piso que *“aqueles bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços da recorrente não podem ser considerados no cálculo dos créditos a serem aproveitados no sistema da não cumulatividade”* (e-fl. 634). Somando-se a isso, acrescentou que as restrições na possibilidade de creditamento, adicionadas pela Lei n.º 10.865/2004, veja-se:

Ocorre, também, que a possibilidade de creditamento sofreu restrições, a partir de 1º de agosto de 2004, com a edição da Lei n.º 10.865/2004, que assim dispôs em seu artigo 31:

(...)

Como se vê, com a Lei n.º 10.865/2004, o direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação ficou restrito, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei - 1º de agosto de 2004 -, aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

De todo o modo, essa alteração dada pela Lei 10.865/2004 em nada altera nossa análise no caso em questão aqui discutido. Afinal, os dispositivos legais acima citados (redação original da Lei 10.833/2003 e a nova redação dada pela Lei 11.196/2005) são claros ao determinar o aproveitamento de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e não a todos os bens registrados pela pessoa jurídica e que sejam necessários ao desenvolvimento e manutenção de suas atividades. Assim é que aqueles bens que não estejam diretamente ligados à produção de bens e serviços não podem ser considerados no cálculo dos créditos a serem aproveitados no sistema de não cumulatividade.

(...)

Desse modo, tais valores não poderiam realmente ser creditados, uma vez que a Lei n.º 10.833, de 2003, expressamente determina que a apuração de crédito só poderá ocorrer sobre o valor dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados a venda. Ou seja, a legislação não estende o direito ao crédito sobre encargos de depreciação a todos os bens do ativo imobilizado, mas apenas àqueles empregados no processo produtivo, que não é o caso dos veículos utilizados no transporte dos bens produzidos pela empresa.

E aí é onde reside o problema! Embora os e. Julgadores tenham consignado que essa adição legislativa “em nada altera o caso discutido”.

Ora, é de ampla concordância que o devido processo legal flui em conformidade quando se proporciona o amplo direito de defesa, na circunstância em que se

oferece ao Contribuinte todos os elementos de fato e de direito em debate no PAF. Esse diálogo processual deve ser observado à risca, sob pena de inviabilizar o pleno exercício contraditório. Nessa linha, aqueles argumentos que não se consagram como periféricos ou *obiter dictum*, devem ser considerados essenciais no plexo dialético da autuação.

No caso em testilha, aresta nítido que a DRJ acrescentou fundamento legal relevante a indeferir o pleito do Contribuinte. De tal sorte, ao adicionar as vedações incluídas pela Lei n.º 10.865/2004, o Julgador não somente corroborou aquilo que foi descrito no Despacho Decisório; outrossim, acrescentou elemento novo que, por si só, seria capaz acarretar na negativa da Manifestação de Inconformidade. Em outras palavras, não se trata de algo adicional, ou como mero argumento sem impacto na causa; ao somar os termos da indigitada lei, inseriu-se no diálogo processual uma nova vertente intelectual de avaliação alusiva à essência do caso!

Quanto ao mais, é de se ressaltar que a Lei n.º 10.865/2004 foi utilizada em outros processos deste Contribuinte, como sendo móvel jurídico central no indeferimento do pleito. Contudo, nesses casos, oportunizou-se ao Recorrente o conhecimento pleno da norma, e o debate adstrito a ela.

Sendo assim, considerando que ao Contribuinte não foi oportunizada a chance de defesa exordial sobre o tema, merece ser declarada a nulidade do Acórdão da DRJ, devolvendo-lhe a matéria para apreciação dentro dos limites estabelecidos *ab ovo*.

De arremate, consigno que esta declaração de nulidade independe de pedido expresso em Recurso Voluntário, eis que passível de reconhecimento *ex officio* por esta instância recursal, como bem se extrai da leitura do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e da jurisprudência do CARF:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993).

Segue o mencionado precedente:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE

É nulo por cerceamento de defesa, o acórdão proferido pelo julgador que extrapola de suas atribuições e inova nas razões de decidir.

(Acórdão n.º 1402-004.586, Rel. Cons. Paulo Mateus Ciccone, sessão de 11 de março de 2020)

De mais a mais, entendo que a presente circunstância configura inexorável violação ao art. 146 do CTN, eis que transmuda parte fulcral da decisão administrativa, ao se avaliar a inovação do critério jurídico inserido em sede de Acórdão da DRJ. Para melhor elucidar, segue a redação do mencionado dispositivo legal:

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.

Nota-se, pois, que essa adição de critério jurídico até reflete um próprio *erro de direito* (especialmente quando se nota que o Despacho Decisório foi proferido em ocasião posterior àquela norma inserida no Acórdão pela DRJ, já sendo, portanto, regra plenamente válida ao tempo da decisão administrativa). E mais, esta intelecção encontra reverberação na jurisprudência STJ, onde se consigna a necessidade de observância ao *princípio da proteção à confiança do contribuinte*. Cito a Ementa dos dois julgados (*em recurso repetitivo*):

a. REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do

CPC: REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).

3. In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.

4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.

5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.

6. Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: "Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores; (...) § 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

(...)" Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; (...).

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)" 7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida

ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).

8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(GN)

b. REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149." 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove

que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública." 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo 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".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs.

445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção.

O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório.

Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed.

Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) "O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação.

Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.

Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).

Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed.

Saraiva, pág. 707) 9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.

Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício." 10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(GN)

Assim, mister se faz anular o acórdão recorrido, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, vez que a decisão *a quo* extrapolou suas atribuições e inovou para indeferir a compensação intentada. Noutra giro, ressalta-se que o equívoco cometido causa apenas a nulidade do Acórdão de Impugnação, não tendo o condão de anular o procedimento fiscal e o Despacho Decisório, visto que aquela decisão é posterior a esses.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para anular o Acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à Primeira Instância, para que nova decisão seja proferida.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Ari Vendramini, Redator

Com a devida vênia do Ilustre Relator, que apresentou um voto bem redigido e com objetividade inquestionável, o colegiado houve por discordar em ponto fulcral da questão tão acuradamente analisada pelo I. Relator, elegendo este Relator para redigir o voto vencedor, o qual passo a discorrer.

Entendeu o colegiado, em função da autonomia do julgador da DRJ, que o seu voto condutor do Acórdão combatido, ao apreciar o mérito da contenda, ao utilizar o advérbio “também”, quis significar inclusão de argumento jurídico (além disso, das mesma forma), ou seja, a sua argumentação foi adicional ao restante do mérito, se caracterizando não como inovação de argumento jurídico, e sim com argumentação adicional, mantendo-se a essência do despacho decisório exarado pela Unidade de Origem.

Neste diapasão, entendeu o colegiado que este advérbio utilizado, ao acrescentar argumentação jurídica á já existente, não desnaturou a essência jurídica do julgamento original, não sendo, assim, o Acórdão DRJ passível de nulidade.

Concluiu o colegiado por entender que o Acórdão DRJ poderia ser reformado, por discordância das argumentações delineadas em seu teor, e não declará-lo nulo, pelas razões expostas.

Conclusão

Deve ser afastada a preliminar de nulidade para que o mérito seja apreciado.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini

Fl. 14 do Acórdão n.º 3301-007.845 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16403.000620/2008-10