

Acórdão: 16.489/05/2^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010110742-56
Impugnante: M & G Fibras e Resinas Ltda.
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)
PTA/AI: 01.000142584-11
Inscr. Estadual: 518.077429.00-42
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Constatada a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a mudança do critério jurídico do trabalho fiscal (erro de direito), o que acarretou a reformulação do Crédito Tributário. Decisão preliminar tomada pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, por parte do Fisco, de recolhimento a menor do ICMS, em virtude de aproveitamento indevido de créditos do imposto destacado em notas fiscais relativas a mercadorias recebidas em transferência de estabelecimento da mesma empresa, situado no Estado de Pernambuco, no período de 01.09.01 a 31.03.03. Conforme ainda o Fisco, as transferências ocorreram com benefício fiscal concedido unilateralmente ao estabelecimento remetente pelo Estado Pernambucano, sem a observância dos preceitos estabelecidos pela alínea "g", inciso XII, do § 2º do artigo 155 da CF/88.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1037/1054, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1069/1076.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1093/1106, opina pela procedência do lançamento.

A Autuada solicita, às fls. 1110, a juntada de declaração emitida pela Chefia de Análise de Benefícios Fiscais da SEF de Pernambuco.

A 1ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 1112, o qual é cumprido pela Autuada (fls. 1116/1117). O Fisco se manifesta a respeito (fls. 1562/1563), reformulando o Crédito Tributário, conforme Termo de Re - Ratificação às fls. 2086/2087 e demonstrativos de fls. 2088/2094.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada é comunicada da Reformulação, às fls. 2095, e se manifesta solicitando prazo ao menos razoável para apresentação de sua defesa (fls. 2096/2097). Contudo, apresenta, às fls. 2112/2130, sua Manifestação.

O Fisco volta a se manifestar, às fls. 2142/2145, mantendo o Crédito Tributário com a reformulação efetuada.

A Auditoria Fiscal se manifesta, às fls. 2147/2155, pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do Crédito Tributário.

DECISÃO

O feito fiscal em referência versa sobre a exigência de ICMS e MR, por ter a Impugnante se apropriado de créditos do imposto destacados em notas fiscais relativas a mercadorias oriundas do Estado de Pernambuco. Referidos créditos foram considerados pelo Fisco como indevidos, ao argumento de que aquelas operações estavam amparadas por benefícios fiscais concedidos sem a prévia existência de convênio autorizativo.

Diante dessa constatação, o Fisco mineiro glosou 75% do valor do imposto destacado nas notas fiscais provenientes do Estado de Pernambuco por entender, a princípio, que a fundamentação da norma concessória do noticiado benefício justificava esta interpretação.

A questão foi amplamente debatida entre a Autuada e o Fisco mineiro que, de maneira intransigente, após análise da defesa, não se quedou aos argumentos estritamente jurídicos levados à sua apreciação no sentido de que o critério adotado no lançamento estava errado.

Neste contexto, “data vênia”, inaplicável ao caso vertente o disposto no artigo 100, § 1º da CLTA/MG, pois referido dispositivo legal, restringe a sua aplicação quando o Fisco reformula o Crédito Tributário após enfrentar a peça de Impugnação, ou seja, no momento da Réplica Fiscal.

O texto em comento não deixa dúvidas quanto ao MOMENTO de sua aplicabilidade, quando diz:

“Art. 100. Recebida e autuada a impugnação, com os documentos que a instruem, a Administração Fazendária providenciará a remessa do PTA para manifestação fiscal que deverá ocorrer no prazo de 15 (quinze) dias contado de seu recebimento.

§1º - Havendo reformulação do crédito tributário, será aberto ao sujeito passivo o prazo de 10 (dez) dias para pagamento com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis no prazo de trinta dias do recebimento do AI.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É fácil enxergar que a ressalva festejada pela Auditoria Fiscal e mesmo pelo Fisco nos presentes autos está inequivocamente atrelada a um momento: ao momento de replicar a Impugnação; momento este já esgotado há bastante tempo, tendo em vista que a reformulação ocorrida nestes autos veio apenas e tão somente após a Réplica e após o parecer da Auditoria Fiscal. Essa reformulação advém de provocação da Impugnante desde o início do processo e, mediante a sua insistência jurídica, a Câmara e não o Fisco, deliberou a juntada de documentos e esclarecimentos à parte Autuada.

Somente aí, insiste-se, após a Réplica Fiscal e o parecer da Auditoria Fiscal e, ainda, após a primeira Sessão de julgamento e finalmente, depois da juntada de documentos é que o Fisco quedou-se ao argumento de que teria interpretado ERRADO a legislação Pernambucana.

Diante dessas circunstâncias, insiste-se, não se aplica ao caso dos autos o citado artigo 100, § 1º da CLTA/MG. A questão temporal afasta a sua aplicabilidade, “permissa vênia”.

Resta portanto, analisar se a modificação feita pelo Fisco no Crédito Tributário, efetivamente alterou juridicamente o lançamento e se houve, no caso vertente, algum prejuízo às partes.

Neste diapasão, percebe-se, pelas palavras do próprio Fisco, fls. 1562, que:

“A Fiscalização, após análise da documentação do contribuinte pernambucano, enviada pelo contribuinte mineiro/autuado, em atendimento ao despacho interlocutório e também da documentação enviada pela SEFAZ/PE, após solicitação da DGP/SUFIS-SEF/MG, RESOLVE ACATAR A TESE DEFENDIDA PELA AUTUADA, NA IMPUGNAÇÃO, DE QUE O BENEFÍCIO DE 75% DO CRÉDITO PRESUMIDO, CONCEDIDO ATRAVÉS DE DECRETO DO ESTADO DE PERNAMBUCO, JÁ CITADO NOS AUTOS, INCIDE SOBRE O SALDO DEVEDOR DO ICMS normal em cada período e NÃO, COMO NO ENTENDER ORIGINAL DA FISCALIZAÇÃO, INCIDENTE SOBRE O IMPOSTO APURADO, RELATIVO ÀS SAÍDAS DO PRODUTO EM QUESTÃO, DO ESTABELECIMENTO PERNAMBUCANO...” (destaque nosso).

Como se observa, a tese defendida desde o início pela Impugnante efetivamente reconhecida pelo Fisco mineiro, diga-se de passagem, não se trata de erro fático na adoção de Base de Cálculo errada, ou mesmo de índice técnico errado. A questão posta nos autos versa SOBRE INTERPRETAÇÃO ERRADA DO TEXTO DE LEI. O Fisco interpretou equivocadamente a legislação pernambucana adotando, para tanto, um critério equivocado na apuração do “quantum” devido a título de estorno do crédito.

Não se trata de mero erro de forma ou de erro material, sanável perfeitamente nos termos do artigo 60 da CLTA/MG. Trata-se da mudança de interpretação do texto de “lei” que efetivamente alterou o Crédito Tributário. Este foi alterado porque houve aqui uma interpretação diferente da anterior e isso, “data vênia”, é matéria de direito e não de cunho fático como se pode eventualmente sustentar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste aspecto, é sempre bom trazer à colação o ensinamento da Ilustrada Professora Misabel Abreu Machado Derzi que assim nos orienta...

“A doutrina e a jurisprudência têm estabelecido distinção entre erro de fato e erro de direito. O erro de fato é passível de modificação espontânea pela Administração, mas não o erro de direito. *Ou seja, o lançamento se torna imutável para a autoridade, exceto por erro de fato.* Juristas como Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto defenderam essa tese, que acabou vitoriosa nos tribunais superiores.

Segundo essa corrente dominante, erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção de dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. *Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Não pode a Administração alegar a ignorância da lei, nem venire contra factum proprium e, após notificado o sujeito passivo, onerá-lo com novo lançamento.*”(IN Comentários ao Código Tributário nacional, 2ª ed. RJ, Forense, 1998, páginas 385/386).

Como se observa, tal qual lançado no ensinamento da doutrinadora mineira Professora Mizabel Derzi, não resta dúvida que o erro enxergado pelo Fisco no presente caso é matéria de direito, já que, repita-se, a fundamentação da prática fiscal adotada deu-se por interpretação equivocada de texto de lei, mais precisamente do Decreto nº 20.098/98, alterado pelo de nº 21.957/99, que concedeu o benefício objeto da presente ação fiscal-administrativa. Interpretação equivocada de texto de lei, “data vênua”, é matéria exclusivamente de direito.

Não bastasse os argumentos aqui proferidos, que norteiam a convicção de que o caso dos autos é de “erro de direito”, há ainda um ponto importante que merece destaque: a questão do prejuízo.

Existe prejuízo às partes, admitindo a nulidade do lançamento, tendo em vista o mencionado “erro de direito” ?

A resposta no caso em tela é necessariamente positiva, quando se enxerga fundamentalmente a parte contribuinte: a Autuada.

Ora, a mera reformulação do Crédito Tributário c/c a mudança do critério jurídico (erro de direito) apenas e tão somente possibilita, no caso presente, que o contribuinte em 10 (dez) dias pague o crédito alterado COM OS BENEFÍCIOS DA FASE DE AUTO DE INFRAÇÃO, OU SEJA, A EXIGÊNCIA DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO. Vejam que nem os 30 (trinta) dias são concedidos; são apenas 10 (dez).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não só pela questão do tempo (10) dias ao invés de 30 (trinta), mas também pela questão do “quantum” há patente prejuízo à parte Impugnante, pois, acaso anulado o Auto de Infração, que é o mais correto em face do “erro de direito” reconhecido pelo Fisco, a Autuada poderia valer-se da denúncia espontânea e até mesmo o parcelamento do Crédito Tributário, antes mesmo de ser lavrada outra peça de acusação.

Como falar em aproveitar os autos ao argumento de que não há prejuízo, se no caso presente já existem esses dois já relatados ?

“Data vênua”, é até factível e justificável a reformulação de cálculos e até mesmo a aplicação do artigo 60 da CLTA/MG naqueles casos em que, sobretudo, não há prejuízo.

No caso presente, inclusive, perceptível que não se trata de discussões clássicas de calçamento de notas fiscais; uso de documentos fiscais paralelos ou mesmo falsos. A matéria dos autos é estritamente controvertida até mesmo no Judiciário, o que evidencia, restringindo ao caso vertente, que o pedido da Impugnante de nulidade do AI pela mudança do “critério jurídico” não se trata de argumento “matreiro” e “oportunista”. Há patentes discussões jurídicas sobre a questão. Ademais, muitas autuações desta ordem trazem à baila a convicção de que o contribuinte mineiro sequer tem conhecimento de benefícios fiscais dos Estados fornecedores.

Todo este conjunto, insiste-se, mostra o efetivo prejuízo à parte Impugnante.

E do lado do Fisco, que prejuízo existe com o acolhimento da nulidade ?

Em nosso sentir nenhum, pois, em primeiro lugar, os fatos geradores objeto da presente ação marcam os exercícios a partir de 2.001, ou seja, não há iminência de decadência. Em segundo lugar, porque a empresa Impugnante também não detém o perfil de tantas outras de “desaparecer”.

Como se observa, o caso presente traduz elementos suficientes a justificar a nulidade do Auto de Infração, seja pela mudança do critério jurídico do trabalho fiscal (erro de direito), seja pelo notório prejuízo ao contribuinte, por ter o Fisco interpretado errado a legislação Pernambucana.

Sendo assim, acolhe-se a preliminar de nulidade argüida.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a alteração do critério jurídico da autuação (erro de direito). Vencidos os Conselheiros Cláudia Campos Lopes Lara (Relatora) e Mauro Rogério Martins, que rejeitavam as prefaciais argüidas nos termos do Parecer da Auditoria Fiscal de fls. 2147/2155. Designado Relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro. Participou ainda do julgamento, o Conselheiro Windson Luiz da Silva. Pela Impugnante, sustentou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

Sala das Sessões, 31/08/05.

**Antônio César Ribeiro
Presidente/Relator**

acr/vsf

CC/MIG

Acórdão: 16.489/05/2ª Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010110742-56
Impugnante: M & G Fibras e Resinas Ltda.
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s)
PTA/AI: 01.000142584-11
Inscr. Estadual: 518.077429.00-42
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pela Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

O presente voto, tendo em vista os fundamentos já expostos no bem elaborado parecer da Auditoria Fiscal (fls. 2147/2155), tem como objetivos, relembrar os fatos, tal como ocorreram, e demonstrar que a reformulação do crédito tributário promovida pelo Fisco atendeu ao disposto no artigo 149, inciso VIII do CTN e não configura mudança de critério jurídico.

Versam os autos sobre a constatação de recolhimento a menor do imposto, no período de 01/09/2001 a 31/03/2003, decorrente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de transferência/aquisições, cujo remetente foi favorecido com benefício fiscal concedido em desacordo com a legislação de regência.

O benefício em questão, conforme relatório do Auto de Infração, foi concedido unilateralmente pelo Estado de Pernambuco através do Decreto 23.558/01, com fundamento na Lei 11.675/99 e alterações e do Decreto 21.959/99 e alterações, normas estas editadas pelo retro referido Estado sem o devido respaldo de Convênio aprovado pelo Confaz, conforme exige a Lei.

A empresa beneficiada com o crédito presumido no Estado de Pernambuco é a Rhodia-Ster Fibras e Resinas Ltda., CNPJ 01.651.102/0003-00, estabelecida na cidade de Cabo de Santo Agostinho/PE, empresa do mesmo grupo da Autuada.

O Decreto 23.558, de 30/08/2001 apresenta a seguinte redação:

Art. 1º - O Decreto nº 20.908 de 02 de outubro de 1998, alterado pelo Decreto 21.957, de 21 de dezembro de 1999, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º - Fica concedido à empresa **Rhodia Ster Fibras e Resinas Ltda.**, estabelecida na BR 101 Sul, s/nº - km 101 - Distrito Industrial - Cabo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Santo Agostinho - PE, CNPJ nº 01.651.102/0003-00, CACEPE nº 18.1.080.0270861-9 o estímulo de que trata o art. 11 do Decreto nº 19.085, de 29 de abril de 1996, e alterações.

Art. 2º

Parágrafo único - Pelo prazo de 12 (doze) anos, contados a partir de 01 de setembro de 2001, fica a empresa, sem prejuízo do benefício concedido no caput deste artigo, **autorizada a usufruir os benefícios do PRODEPE, na modalidade crédito presumido, no montante de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto apurado, relativo às saídas dos seguintes produtos**, fabricados, sob sua encomenda, por outros estabelecimentos da mesma empresa ou empresas coligadas diretas ou indiretas, localizadas em outras unidades da Federação:

DESCRIÇÃO DO PRODUTO CÓDIGO DA NBM/SH VOLUME ANUAL (TON)

Fibra de Poliéster 5503.20.00 até 30.000

Polímero de Polietileno

Tereftalado - PET 3907.60.00 até 190.000

Ácido Tereftálico - PTA 2917.36.00 até 180.000

....."

Art. 2º - Este Decreto entre em vigor na data de sua publicação. (g.n.)

Em função do Decreto supra, o Fisco havia estornado créditos apropriados pela Autuada correspondentes a **75% do imposto apurado em cada operação** de transferência do estabelecimento pernambucano, porém, posteriormente, restou comprovado nos autos, que o benefício concedido ao estabelecimento remetente é de **75% do valor do imposto apurado em cada período fiscal**.

O Fisco então, às fls. 2.086/2.094, reformulou o crédito tributário, reduzindo-o significativamente.

As informações sobre a forma de cálculo do benefício no Estado de Pernambuco foram originalmente apresentadas pela Autuada em sua Impugnação (fls. 1043/1045), mas neste momento sem qualquer suporte documental e posteriormente, em 21/10/2003, foram apresentadas à Câmara de Julgamento, também pela própria Impugnante, com suporte no documento de fls. 1.111, elaborado pelo Chefe de Análise de Benefícios Fiscais de Pernambuco, com o seguinte teor:

“Declaração

Declaro, para os devidos fins, por solicitação da Empresa Rhodia-Ster Fibras e Resinas Ltda., que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a sistemática de utilização de benefícios concedidos pelo referido Programa, consiste na aplicação de um percentual de crédito presumido sobre o saldo devedor do ICMS normal da empresa beneficiária, apurado em cada período fiscal;

.....”

Em razão das informações trazidas pela Autuada e da constatação de que o benefício em análise fora concedido de forma diferente de outros tantos relacionados na Resolução 3.166/01, a 1ª Câmara de Julgamento solicitou da Autuada, através de Despacho Interlocutório (fl. 1.112), cópia dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS de seu estabelecimento pernambucano.

Foram então juntados aos autos, além dos documentos requeridos pela Câmara de Julgamento (fls. 1.118/1.561), o Livro Registro de Entradas do estabelecimento pernambucano e as GIAMs (Guias de Informação e Apuração do ICMS) e GIAFs (Guia de Informação e Apuração de Incentivos Fiscais e Financeiros) relativos ao período fiscalizado, todos estes por iniciativa do Fisco mineiro.

O Fisco pernambucano esclareceu ainda, através do Ofício nº 004/2005 (fl. 1876) que “os incentivos concedidos pelo PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO DO ESTADO DE PERNAMBUCO – PRODEPE, para as indústrias de agrupamentos prioritários, como é o caso da RHODIA-STER FIBRAS E RESINAS LTDA., estão fundamentados na Lei nº 11.675, de 11 de outubro de 1999 e alterações e consistem na utilização de **crédito presumido correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do saldo devedor do ICMS normal apurado em cada período fiscal. Dessa maneira, se, em um dado período fiscal, não houver saldo devedor, a empresa, também não poderá fazer uso do benefício do PRODEPE**, e esse benefício não utilizado não poderá se somar ao benefício a ser usado em outro período fiscal. Além disso, em cada período fiscal, há a obrigatoriedade de o beneficiário recolher o valor mínimo do respectivo saldo devedor. Assim, também nessa hipótese, o benefício do PRODEPE poderá não ser usufruído em sua integralidade”.

Note-se pois que a reformulação efetuada pelo Fisco teve como fato motivador as informações prestadas pelo fisco pernambucano, informações estas que não constam do Decreto nº 23.558/01 e portanto não poderiam antecipadamente ser conhecidas pelo Fisco mineiro. Somente a Autuada, empresa de mesma titularidade da empresa remetente poderia prestar este tipo de informação, como o fez em sua impugnação, porém sem apresentar provas, e na sessão de julgamento de 21/10/2003, aí sim com suporte no documento de fl. 1.111.

Oportuno observar que o Decreto nº 23.558/01, através do qual o Estado de Pernambuco concedeu crédito presumido para a empresa daquele Estado, apenas informa a concessão de crédito presumido, no montante de 75% (setenta e cinco por cento) **do imposto apurado**, nada mais. Portanto, não se trata de interpretação incorreta do texto legal, mas de informações complementares que vieram a compor o texto legal, insuficiente e genérico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que o Fisco pernambucano, ao prestar esclarecimentos sobre o benefício concedido à empresa Rhodia-Ster Fibras e Resinas daquele Estado, explica que o termo “imposto apurado” está relacionado ao **saldo devedor do ICMS normal apurado em cada período fiscal**.

Vale repetir que a revisão de cálculos efetuada pelo Fisco equipara os valores glosados na escrita do Contribuinte mineiro aos valores não levados à tributação do Estado de origem, Pernambuco.

Os votos majoritários, do qual discordamos, entenderam que a alteração efetuada pelo Fisco configuraria “alteração de critério jurídico”, vedada pelo artigo 146 do CTN.

Primeiramente, importante registrar que os dispositivos legais que suportam o presente lançamento permaneceram inalterados, mesmo após a reformulação de fls. 2.086, isto porque não houve qualquer alteração na acusação fiscal e em seus fundamentos.

Constava (e consta) do Auto de Infração que os estornos procedidos referem-se a créditos indevidamente apropriados pela Autuada, relativos a benefício fiscal irregularmente concedido à empresa Remetente, por não estar lastreado em Convênio celebrado entre as unidades da Federação, conforme dispõe a Constituição Federal e a Lei Complementar 24/75.

Fundamentam as exigências fiscais os seguintes dispositivos legais, relacionados no Relatório do Auto de Infração e no campo Infringências/Penalidades: Art. 1º e 8º, inciso I, da LC 24/75, art. 155, inciso XII, alínea g da CF/88 e art. 68, 69, 71, inciso VI e 223, do RICMS/02 e seus correspondentes no Regulamento do ICMS de 1996.

Note-se pois que não há qualquer alteração nos fundamentos do presente lançamento. A irregularidade é a mesma, os dispositivos infringidos são os mesmos, a penalidade aplicada é a mesma.

Somente o valor dos créditos estornado foi alterado, reduzido, nada mais.

Não há dúvidas, em função do disposto no artigo 146 do CTN, que o lançamento não pode ser alterado, relativamente a um mesmo sujeito passivo, quando há mudança de critério jurídico, contudo, no presente caso, não se verifica mencionada hipótese.

Além da fundamentação exposta no Parecer da Auditoria Fiscal, oportuno mencionar os ensinamentos de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 20ª edição, 2002, p. 150), no sentido de que mudança de critério jurídico não se confunde com erro de direito, hipótese na qual é admitida a revisão do lançamento, inclusive em respeito ao princípio da legalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NÃO SE CONFUNDE COM ERRO DE FATO NEM MESMO COM ERRO DE DIREITO, EMBORA A DISTINÇÃO, RELATIVAMENTE A ESTE ÚLTIMO, SEJA SUTIL.

HÁ *ERRO DE DIREITO* QUANDO O LANÇAMENTO É FEITO ILEGALMENTE, EM VIRTUDE DE IGNORÂNCIA OU ERRADA COMPREENSÃO DA LEI. O LANÇAMENTO, VALE DIZER, A DECISÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, SITUA-SE, NESTE CASO, FORA DA MOLDURA OU QUADRO DE INTERPRETAÇÃO QUE A CIÊNCIA DO DIREITO OFERECE. HÁ *MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO* QUANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA SIMPLEMENTE MUDA DE INTERPRETAÇÃO, SUBSTITUÍ UMA INTERPRETAÇÃO POR OUTRA, SEM QUE SE POSSA DIZER QUE QUALQUER DAS DUAS SEJA INCORRETA. TAMBÉM HÁ MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO QUANDO A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, TENDO ADOTADO UMA ENTRE VÁRIAS ALTERNATIVAS EXPRESSAMENTE ADMITIDAS PELA LEI, NA FEITURA DO LANÇAMENTO, DEPOIS PRETENDE ALTERAR ESSE LANÇAMENTO, MEDIANTE A ESCOLHA DE OUTRA DAS ALTERNATIVAS ADMITIDAS E QUE ENSEJA A DETERMINAÇÃO DE UM CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM VALOR DIVERSO, GERALMENTE MAIS ELEVADO”.

Outros Doutrinadores, dentre eles Aliomar Baleeiro, Mizabel Machado Derzi, Paulo de Barros Carvalho, não distinguem erro de direito de mudança de critério jurídico, mas ainda assim, é possível concluir, a partir da análise de suas considerações, que a alteração efetuada no presente lançamento não configura mudança de critério jurídico, ao contrário, trata-se de erro de fato, cuja correção não só é permitida como necessária.

Segundo Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro atualizado por Mizabel Machado Derzi, ed. Forense, 1999, p. 810) “... erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato”.

De acordo com Estevão Horvath, em Lançamento Tributário e “Autolancamento” (ed. Dialética, São Paulo, 1997, p.68 e 69), obra na qual reproduz alguns ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, “erro de fato seria um desajuste interno na estrutura do enunciado por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova, um problema intranormativo. Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa”.

E acrescenta as seguintes conclusões:

“1) A LINHA DIVISÓRIA ENTRE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO FICA BEM NÍTIDA: SE O DESAJUSTE DE LINGUAGEM VERIFICAR-SE NO INTERIOR DE UMA ÚNICA NORMA, SEJA NO ANTECEDENTE OU NO CONSEQÜENTE, TEREMOS ERRO DE FATO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) PARA QUE SE TRATE DE ERRO DE FATO, ESSA NORMA TEM QUE SER INDIVIDUAL E CONCRETA.

3) QUANDO OS DESACERTOS DE LINGUAGEM ENVOLVEREM DUAS OU MAIS NORMAS, SENDO UMA DELAS, OBRIGATORIAMENTE, REGRA INDIVIDUAL E CONCRETA, E OUTRA, TAMBÉM NECESSARIAMENTE, GERAL E ABSTRATA, TEREMOS ERRO DE DIREITO”.

Confrontando as definições doutrinárias com o caso concreto, verifica-se que o fundamento jurídico sobre o qual se assentam as exigências fiscais permanece inalterado, tendo sido modificado apenas, em benefício da Autuada e mediante requerimento seu, o valor dos créditos estornados, decorrente da análise fática de uma norma concreta e individual.

O “erro” na quantificação do imposto a ser estornado decorre da insuficiência e imprecisão do texto legal que concedeu o benefício à empresa Pernambucana, ou seja, trata-se de um erro de fato e não de mudança de critério jurídico.

Portanto, a reformulação promovida pelo Fisco é legal e atende ao disposto nos artigos 145 e 149, incisos VIII do Código Tributário Nacional.

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.

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

...

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

...

Registre-se que os cálculos efetuados pelo Fisco foram claramente demonstrados nos autos, antes e depois da reformulação do crédito tributário, tanto que o Contribuinte não teve qualquer dúvida acerca daquilo que lhe estava sendo imputado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e pôde se defender completamente das acusações a ele dirigidas, inclusive dos valores exigidos.

Não se vislumbra portanto qualquer prejuízo ou o mais tênue cerceamento do direito da Autuada, que na verdade teve o **crédito tributário** adequado à nova realidade informada ao Fisco e drasticamente **reduzido**.

Registre-se que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais analisa corriqueiramente questões como a presente e reiteradamente aprova este tipo de alteração/reformulação.

Citemos, como exemplos, os Acórdãos nº 17.176/05/1ª e 3.061/05/CE.

No primeiro Acórdão, cuja matéria é também aproveitamento indevido de créditos do imposto pois decorrentes de operações amparadas por benefícios concedidos de forma irregular, a Câmara de Julgamento, à unanimidade, determinou a reformulação do crédito tributário para adotar o percentual de 2% (dois por cento) para o estorno do crédito, pois o ICMS foi cobrado na origem à alíquota de 10% e não de 09%, como afirmava o Fiscal autuante.

Do Acórdão extraí-se o seguinte:

“Em relação às questões de fato, a Impugnante argumentou que “o ICMS não foi recolhido ao Estado de origem pela alíquota de 9%, como afirmou o fiscal (crédito presumido de 3%), e sim pela alíquota de 10% (crédito presumido de 2%)”. Reportou-se à legislação do Estado de Goiás, explicando que o benefício previsto no inciso IV, do artigo 12, do Anexo IX, do Decreto nº 4.852, do Estado de Goiás, citado na Resolução nº 3.166/01 “não alcança a operação de saída em transferência”. E que o benefício concedido e utilizado pelo estabelecimento goiano foi o previsto no artigo 11, inciso III, Anexo IX, do Decreto nº 4.852/97 (percentual de 02%). Elaborou quadros de fls. 2.529/2.530 e anexou cópias do Livro de Apuração de ICMS do estabelecimento do Estado de Goiás, conforme documentos de fls. 2.564/2.714.

O Fisco, por sua vez, argumentou que “o autor da peça está convencido de que há que prevalecer a nossa legislação, em razão de competência legal” e que “se a Impugnante quiser fazê-lo, poderá comprovar, através de documentos, se recolheu em Goiás 10% ou 9%. Alegar e não provar, vale como se nada tivesse alegado. Smj, a escrita é toda centralizada em Belo Horizonte. Então está fácil de se dirimir a questão. Porém, de forma como foi feito, apenas alegando e não comprovando, não podemos acatar suas alegações”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, entende-se não assistir razão ao Fisco, tendo em vista que a Impugnante fez sim demonstrar a utilização do crédito presumido pelo estabelecimento goiano ao percentual de 2%(dois por cento), ou seja, o ICMS foi cobrado na origem à alíquota de 10%, conforme documentação anexada às fls. 2.564/2.714 (Registro Apuração ICMS), documentação esta não elidida pelo Fisco”.

O Acórdão 3.061/05/CE, trata de matéria distinta, aproveitamento indevido de créditos de ICMS por prestadora de serviço de transporte, mas também naquele caso, a Câmara Especial do CC/MG, determinou alterações (no índice de consumo de óleo diesel adotado pelo Fisco e no Programa do qual foram extraídas as distâncias percorridas) que acabaram por reduzir o crédito tributário exigido e atender ao pleito e informações prestadas pela Autuada.

Além destes, merecem destaque os Acórdãos 16.207/03/3ª e 16.506/05/2ª.

Em todos os casos o CC/MG concordou com reformulações ou até mesmo as propôs, com o objeto maior de prestigiar a verdade material e os princípios da legalidade e da indisponibilidade do bem público.

Em síntese, o CTN não só autoriza, mas determina a revisão do lançamento quando detectadas determinadas situações (art. 149), excluindo apenas a hipótese de modificação de critério jurídico (art. 146), o que definitivamente não ocorreu no caso sob análise.

Sala das Sessões, 31/08/05.

**Cláudia Campos Lopes Lara
Conselheira - CC/MG**