

A Modificação de Critério Jurídico no Processo Administrativo Fiscal

Moisés de Sousa Carvalho



O ART. 146 DO CTN

- Fundamento: proteção à confiança nos atos estatais, boa-fé objetiva, proibição de comportamentos contraditórios
 - **Segurança jurídica**
- Limite à revisão do lançamento
 - **Art. 145 c/c o art. 149 do CTN**
 - **Vinculação do critério jurídico adotado no lançamento**



“CRITÉRIO JURÍDICO”

- Qualificação jurídica adotada no lançamento
 - **Valoração jurídica do fato**
- Modificar o critério jurídico = reconhecer um **erro de direito** no lançamento originário
 - REsp 1.130.545/RJ (repetitivo)
- Erro de fato → revisão do lançamento
 - Art. 149, VIII, do CTN
 - Art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/72, c/c o art. 41 do Decreto 7.574/2011



A MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

- Alteração da qualificação jurídica adotada no lançamento
 - **Mudança no enquadramento legal do fato**
- Alteração da “norma individual e concreta” introduzida pelo lançamento
 - Mudança no fato jurídico tributário (**critério material, espacial e temporal**)
 - Mudança na relação jurídica tributária (**critério pessoal e quantitativo**)



EXEMPLOS

- Alteração do **fato gerador**
 - Enquadramento do fato descrito no TVF em outra infração (mudança da acusação fiscal)
- Alteração no **momento de ocorrência do FG**
 - Período de apuração
- Alteração de **classificação fiscal** em importação verificada pela autoridade aduaneira

EXEMPLOS

- Alteração na **alíquota**
 - Alíquota específica x *ad valorem*
- Alteração do **regime de apuração da base de cálculo** (≠ ajuste na base de cálculo)
 - Lucro real x arbitrado x presumido
 - Regras de apuração da DDL (art. 467 do RIR)
 - Regras de apuração do VTM (art. 195 do RIPI)



SITUAÇÕES EM QUE NÃO HÁ MODIFICAÇÃO DO CJ

- Redução na base de cálculo
 - Erro na **quantificação** da BC
 - Exemplo: comprovação da tributação parcial dos rendimentos omitidos
- Contraposição aos argumentos de defesa trazidos pelo contribuinte
 - Desenvolvimento da **motivação** do lançamento
 - Dialética processual
 - Inovação → cerceamento ao direito de defesa

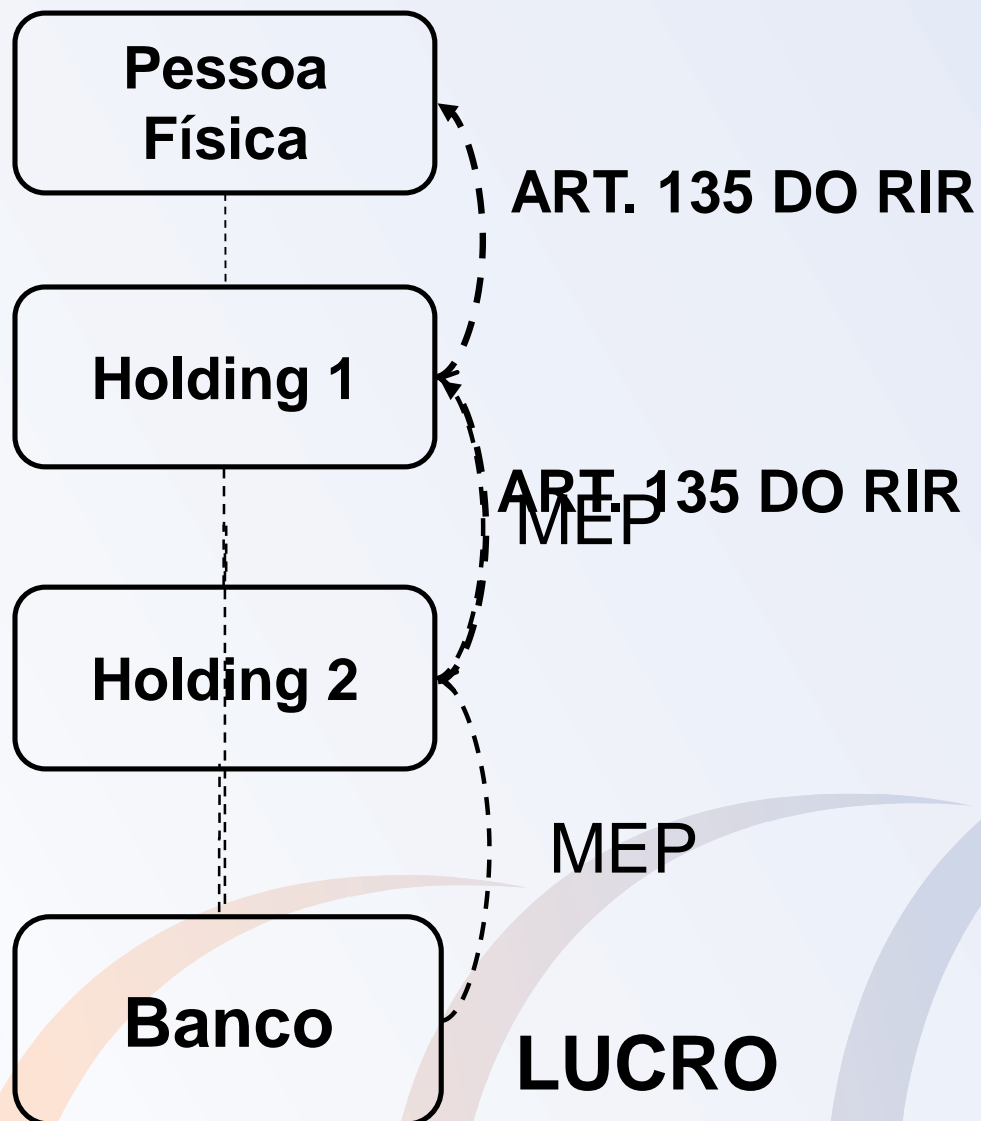


“DIALÉTICA PROCESSUAL”

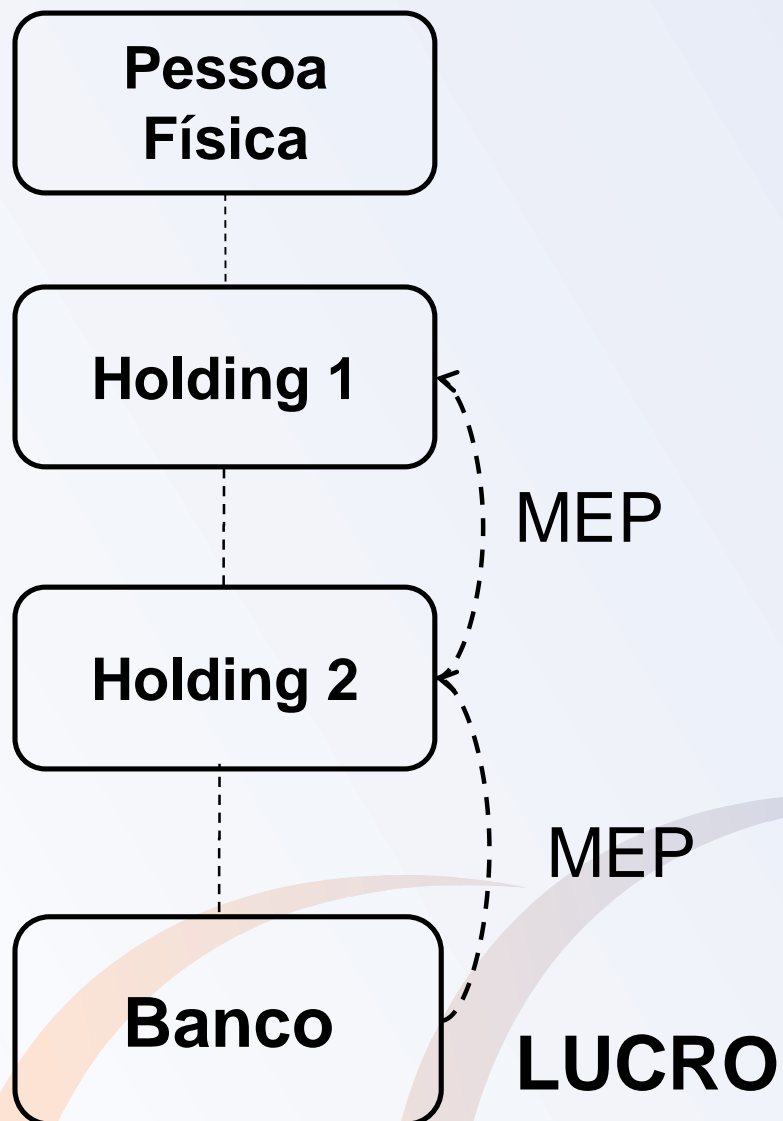
- Lançamento: tributo devido pelo argumento “A”
- Contribuinte: tributo indevido pelo argumento “B”
 - Fato impeditivo, modificativo ou extintivo
- DRJ/CARF: argumento “B” é improcedente pela razão “C” - que reforça o argumento “A”
 - **Ausência de inovação: resposta à defesa do contribuinte**
 - **Manutenção do fundamento do lançamento**



Capitalização em duplicidade de lucros



ACÓRDÃO 9202-003.700 (01/2016)



ACÓRDÃO 9202-003.700 (01/2016)

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

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



ACÓRDÃO 9101-003.003 (08/2017)

- Receitas decorrentes da constituição de usufruto sobre ações
 - **Tributação no momento do recebimento das receitas** (“regime de caixa”)
- Acórdão 101-96.600: manutenção parcial do lançamento, com reconhecimento das receitas pelo sistema *pro rata* (“regime de competência”)
- Alteração de critério jurídico X ajuste da BC
 - **Ausência de modificação do critério temporal e do critério quantitativo adotados no lançamento**



O STJ E A “REVISÃO ADUANEIRA”

TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO - ERRO NA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA - IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

2. O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes.

3. Recurso especial provido

(REsp 1.079.383/SP. Segunda Turma. Ministra Eliana Calmon. Julgado em 18/6/2009)



RESP 1.422.444/AL

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. EQUÍVOCO NA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ALÍQUOTA. ERRO DE DIREITO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

3. Da análise dos autos, verifica-se que ocorreu a indicação de legislação equivocada no momento da internalização da mercadoria, o que culminou com o pagamento da alíquota em valor reduzido, de sorte que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação, como, aliás, registrou o acórdão recorrido. **Assim, não há falar em possibilidade de revisão do lançamento no caso dos autos, mormente porque, ao desembaraçar o bem importado, o fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração.**

(Primeira Turma. Min. Benedito Gonçalves. Julgado em 4/10/2012)



ACÓRDÃO 3401-003.812 (06/2017)

- Revisão aduaneira em importação de nafta para formação de gasolina
 - **Alíquota *ad valorem* x alíquota *ad rem***
 - **Conferência em canal amarelo**
- Desembaraço aduaneiro \neq Homologação de lançamento
 - **Lançamento por homologação (DI)**
 - **Art. 149, incisos IV e V, do CTN**
- “Revisão” aduaneira \neq mudança de critério jurídico



ACÓRDÃO 3401-003.107 (02/2016)

DESPACHO ADUANEIRO E CRITÉRIO JURÍDICO. Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira. **O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN.**



ACÓRDÃO 3201-002.826 (04/2017)

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA

A correção de ofício da classificação fiscal fornecida pelo sujeito passivo, levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, conseqüentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional. **Tratando-se de correção de informação prestada pelo sujeito passivo, tal procedimento encontra pleno respaldo no art. 149, IV do mesmo Código Tributário Nacional.**



A JURISPRUDÊNCIA DA 3ª SEÇÃO

- Acórdão 3201-002.826 (04/2017)
- Acórdão 3301-002.973 (05/2016)
- Acórdão 3302-003.083 (02/2016)
- Acórdão 3401-003.812 (06/2017)
- Acórdão 3402-003.049 (04/2016)...



CONCLUSÕES

- Modificação de critério jurídico = alteração da acusação fiscal
 - **Valoração jurídica dos fatos**
- Não há modificação de critério jurídico no desenvolvimento regular da dialética processual
 - **Resposta aos argumentos de defesa**
 - **Limite: inovação da acusação fiscal**
- O art. 146 do CTN e a realização de novo lançamento



Obrigado!

moises.pereira@pgfn.gov.br



ACÓRDÃO 3301-002.973 (05/2016)

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INTERPRETAÇÃO DAS RGI. REVISÃO ADUANEIRA. As RGI (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado) devem ser aplicadas em conjunto. Assim, não representa mudança de critério jurídico o fato de a fiscalização e a DRJ terem concluído pela mesma classificação fiscal, porém com base em RGI distintas. **Também não representa mudança de critério jurídico, a reclassificação fiscal efetuada, após concluído o despacho aduaneiro, em procedimento de revisão aduaneira. O despacho aduaneiro não tem o condão de homologar o lançamento tributário.**



ACÓRDÃO 3302-003.083 (02/2016)

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ATO DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. NATUREZA JURÍDICA. HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DE LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O ato de desembaraço aduaneiro põe termo a fase de conferência aduaneiro do despacho de importação e tem o efeito de autorizar a liberação ou desembaraço da mercadoria, **portanto, não tem a natureza ato de homologação expressa do lançamento por homologação nem de lançamento ofício**, por não atender os requisitos dos arts. 142 e 150 do CTN.



ACÓRDÃO 3402-003.049 (04/2016)

REVISÃO ADUANEIRA. REVISÃO DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURADA.

Não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício no curso da conferência aduaneira, o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira não caracteriza revisão de ofício, nem tampouco se cogita de alteração de critério jurídico a que se refere o art. 146 do CTN.

A revisão aduaneira é um procedimento fiscal, realizado dentro do prazo decadencial de tributos sujeitos ao "lançamento por homologação", e, portanto, compatível com este instituto, mediante o qual se verifica, entre outros aspectos, a regularidade da atividade prévia do importador na declaração de importação em relação à apuração e ao recolhimento dos tributos.

