



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003459/2004-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.014 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente MATRIX INVESTIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexos causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material.

No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao recurso por vício material no lançamento, por maioria. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, que dava provimento ao recurso por vício formal no lançamento, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa,

Carmen Ferreira Saraiva (Suplente convocada), Alexandre Evaristo Pinto, Marcelo José Luz de Macedo (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Souza (Presidente).

Relatório

MATRIX INVESTIMENTOS S/A., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 16-22.722, proferido pela 4ª Turma da DRJ São Paulo I / SP, em 03 de setembro de 2009.

2. Trata-se de auto de infração, com ciência em 22.12.2004, relativo a recolhimento a menor de IRPJ em decorrência de excesso na destinação para o FINAM, no ano-calendário 1999, no valor total de R\$ 4.429.268,27 (imposto, juros de mora e multa) (e-fls. 3- 55).

3. Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da decisão de primeira instância.

2. A “Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária de São Paulo - DERAT/DIORT/ECRER/SPO” informa em correspondência enviada à DEFIC/SP/DIPAC o resultado da “Análise da DIPJ 2000 para fim de apuração de débito de IRPJ”. O teor da informação é o seguinte:

Após o processamento das opções feitas pela pessoa jurídica para aplicação do IRPJ (ano-calendário 1999) em investimentos regionais, de acordo com o art. 4º da Lei 9.532/97, apurou-se o valor de R\$1.734.315,47 relativo ao FINAM, classificado como aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária, conforme telas do IRPJ/CONS à fl.7, indicando excesso de valor destinado ao fundo.

Na auditoria, feita pela equipe da CORAT de acordo com os procedimentos constantes da Norma de Execução CORAT nº 05, de 30 de novembro de 2004, apurou-se o valor do crédito tributário a constituir, correspondente ao pagamento a menor de imposto de renda em virtude do excesso de valor destinado ao fundo em DARF específico (§ 7º do art. 4º da Lei 9.532/97), conforme demonstrativo à fl. 3.

Apurou-se, então, que o IRPJ pago a menor no ano-calendário de 1999 em virtude do excesso de valor destinado ao FINAM corresponde ao montante de R\$1.734.315,47 (um milhão, setecentos e trinta e quatro mil, trezentos e quinze reais e quarenta e sete centavos), que é o valor do principal a ser lançado

Proponho o encaminhamento do presente processo à DEFIC/SP/DIPAC, para constituição do crédito tributário.

3. A fiscalização em decorrência do apurado pela DERAT/DIORT/ECRER/SPO, como já informado, lavrou o auto de infração do IRPJ e informou que os documentos analisados pela DERAT estavam no processo administrativo nº 13807.009337/2004-81 que foi apensado ao presente de nº 19515.003459/2004-25.

4. Pela prática de tal irregularidade, foram dados por infringidos os seguintes dispositivos legais: Art. 601, § 7º, do RIR/99, Parágrafo 6º e 7º do Art. 4º da Lei nº 9.532, Art. 44 da lei nº 9.430/1996 e Art. 60 da Lei nº 9.069/1995.

4. Em sede de impugnação, a recorrente alegou, em síntese, nulidade do lançamento e da utilização de prova emprestada, correta destinação feita ao FINAM, erro no procedimento da fiscalização na apuração do IRPJ, ausência de fundamentação no auto de infração, cerceamento do direito de defesa, existência de erro material, ausência de preclusão para contestar o lançamento, inaplicabilidade da taxa SELIC.

5. Ao analisar o feito em primeira instância, o julgador baixou o processo em diligência para juntada de documentos e esclarecimentos adicionais acerca da negativa do benefício fiscal.

6. Realizada diligência, com posterior manifestação da recorrente, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, em 03.09.2009, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias estabelecidas pelo art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972. Incomprovada a presença, não há que se falar em nulidade. De ser rejeitada a preliminar.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCESSO DE DESTINAÇÃO AO FINAM. FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO. A falta de comprovação da quitação de tributos e contribuições federais, pelo contribuinte, impede o reconhecimento ou a concessão de benefícios ou incentivos fiscais.

Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de acordo com a legislação do imposto de renda.

TAXA SELIC. Efetuada a cobrança de juros de mora em perfeita consonância com a legislação vigente, não há base para retificar ou elidir os acréscimos legais lançados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Cientificada da decisão de primeira instância, em 15.12.2009, a recorrente interpôs recurso voluntário, em 06.01.2010. Após narrativa dos fatos até a decisão de primeira instância, aduz, em resumo, os seguintes argumentos (e-fls. 199; 209-258):

Preliminares

Insuficiente/equivocada fundamentação do auto de infração e cerceamento do direito de defesa

i) não consta do auto de infração, nem dos documentos que o instruíram, adequada descrição dos fatos capaz de demonstrar "*a consonância da matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica*" de modo a conferir validade ao lançamento fiscal, em conformidade com o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72;

ii) a fiscalização limitou-se a afirmar que o suposto débito decorreria pura e simplesmente de "*excesso de destinação feita ao FINAM*", sem, no entanto, apresentar demonstrativo de cálculo;

iii) após demonstrar que os valores destinados ao FINAM correspondiam exatamente aos 18%, conforme permitido pela legislação de regência, veio a saber com o julgamento da impugnação que a infração não seria o excesso de destinação, mas sim a própria utilização do benefício ante a existência de débitos;

iv) a fundamentação lacônica e equivocada do auto de infração, além de cercear o direito de defesa, fê-la impugnar fatos não imputados como infração, deixando de fazê-lo em relação àqueles dessa forma considerados; [cita jurisprudências administrativa e judicial]

Indevida inovação do lançamento por parte da Turma Julgadora

v) a autuação fiscal tem como fundamento suposto "*excesso na destinação feita ao FINAM*"; o acórdão recorrido, por sua vez, afirma que aquela "*aplicação não foi reconhecida pelo fato de haver débito pendente nos controles da Receita Federal*";

vi) ao alegar que a violação aos requisitos para fruição daquele benefício seria a existência de débitos em aberto no conta corrente a Turma Julgadora pretendeu, na verdade, aperfeiçoar o lançamento, o que não pode ser admitido em qualquer hipótese;

Mérito

Correta destinação feita ao FINAM

vii) a destinação procedida ao FINAM está em consonância com o art. 4ª da Lei 9.532, de 1992, uma vez que foi apurada até o limite de 18% do IRPJ devido, o valor foi informado na DIPJ, ano-calendário de 1999, ocasião em que fez a opção pela aplicação no investimento regional; o valor foi recolhido em documento de arrecadação específico (código 6692, conforme IN SRF nº 90, de 1998) e validado pela Receita Federal, conforme quadro abaixo:

IRPJ	Incentivos Fiscais Lei Rouanet / Atividade Audiovisual	BC do Inventivo	Incentivo 18%
F13B L1	F13B L3 e 6	F 16	F 16
9.772.584,30	150.000,00 + 217.912,80 = 367912,80	9.404.671,50	1.692.840,87

viii) a diferença entre o montante pago a título de IRPJ a ser destinado ao FINAM (R\$ 1.734.315,47) e o valor declarado na DIPJ (R\$ 1.692.840,87) corresponde aos juros SELIC devidos no período até o recolhimento do imposto (art. 858, §2 do RIR/99) [R\$ 1.692.840,87 + 2,45% (SELIC fev/2000 +1%) = R\$ 1.734.315,47].

Nulidade da prova emprestada

ix) é descabida a utilização das provas apuradas no processo administrativo nº 13807.009337/2004-81 como fundamento para realização do lançamento tributário. Referido processo foi instaurado para analisar a DIPJ/2000 sem que houvesse participação da recorrente, o que caracteriza desobediência pela fiscalização aos princípios do contraditório e ampla defesa [cita jurisprudência administrativa e judicial];

Ilegalidade da aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora

x) a taxa SELIC foi criada para medir a variação apontada nas operações do Sistema

Especial de Liquidação e de Custódia. É, portanto, uma taxa que visa à remuneração do investidor, de uma forma competitiva, e não para ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação;

Ilegalidade da cobrança de juros sobre multa

xi) os juros calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada no auto de infração, ante a ausência de previsão legal; ao fazê-lo a Autoridade Fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade [cita jurisprudência administrativa e doutrina]

xii) por fim, requer o conhecimento e provimento do recurso voluntário para reformar integralmente o acórdão recorrido, extinguir o crédito tributário exigido, arquivando-se o respectivo processo administrativo.

8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

10. Trata-se de auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ ano-calendário 1999, em que fora imputado à recorrente recolhimento a menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM.

Preliminar - nulidade de prova emprestada

11. De acordo com o princípio da livre apreciação da prova, faculta-se ao julgador apreciar livremente as provas colacionadas aos autos para fins de formar sua convicção, seu convencimento sobre a verdade, exatidão ou inexatidão da matéria em litígio.

12. O fato gerador da obrigação tributária, por sua vez, nasce com a ocorrência no mundo dos fatos daquilo que está descrito na lei. Tem-se, portanto, a concretização da hipótese de incidência.

13. Entendo que na produção da prova, seja ela elaborada pela fiscalização federal, estadual, municipal, ou demais entes, desde que lícita, é dever do julgador ter em mente para a formação de seu livre convencimento se a prova apresentada tem força probante suficiente para demonstrar o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência no mundo dos fatos daquilo que está previsto na lei.

14. Assim, a hipótese de se considerar nulo o lançamento porque a prova é considerada emprestada e não houve participação do contribuinte deve ser rechaçada. Com mais razão ainda deve ser rechaçada tal hipótese quando alegada prova emprestada trata de processo

administrativo instaurado para analisar declaração de rendimento entregue pelo próprio contribuinte ao Fisco.

15. Com essas considerações rejeito a nulidade de prova emprestada.

16. Analiso as demais preliminares em conjunto com o mérito.

Mérito e preliminares: insuficiente/equivocada fundamentação do auto de infração e cerceamento do direito de defesa; indevida inovação do lançamento por parte da Turma Julgadora

17. A legislação que trata do tema, art. 4º da Lei n.º 9.532, de 1995, dispõe que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar opção pela aplicação do imposto de renda em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, na data do recolhimento. No caso de o contribuinte destinar ao fundo de investimento valor de aplicação superior ao legalmente permitido, o valor excedente - denominado pela lei como *recurso próprio* ou *subscrição voluntária* - deve ser pago com multa e juros, conforme legislação do imposto de renda. Veja-se:

Art. 4º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão manifestar a opção pela aplicação do imposto em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente.

§ 1º A opção, no curso do ano-calendário, será manifestada mediante o recolhimento, por meio de documento de arrecadação (DARF) específico, de parte do imposto sobre a renda de valor equivalente a até:

I - 18% para o FINOR e FINAM e 25% para o FUNRES, a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003;

[...]

§ 2º No DARF a que se refere o parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá indicar o código de receita relativo ao fundo pelo qual houver optado.

§ 3º Os recursos de que trata este artigo serão considerados disponíveis para aplicação nas pessoas jurídicas destinatárias.

§ 4º A liberação, no caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 9º da Lei n.º 8.167, de 16 de janeiro de 1991, será feita à vista de DARF específico, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º A opção manifestada na forma deste artigo é irrevogável, não podendo ser alterada.

§ 6º **Se os valores destinados para os fundos, na forma deste artigo, excederem o total a que a pessoa jurídica tiver direito**, apurado na declaração de rendimentos, a parcela excedente será considerada:

a) em relação às empresas de que trata o art. 9º da Lei n.º 8.167¹, de 1991, como **recursos próprios** aplicados no respectivo projeto;

¹ LEI N.º 8.167, DE 16 DE JANEIRO DE 1991.

b) pelas demais empresas, como **subscrição voluntária** para o fundo destinatário da opção manifestada no DARF.

§ 7º **Na hipótese de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de conformidade com a legislação do imposto de renda.** (Grifo nosso).

18. O art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995, dispõe que a concessão ou reconhecimento de benefício/incentivo fiscal, relativo a tributo administrado pela RFB, está condicionado à comprovação pelo contribuinte da quitação de tributos e contribuições federais. *Verbis*:

Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à **comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.** (Grifo nosso)

19. De acordo com a legislação acima, pode-se vislumbrar pelo menos duas hipóteses, distintas, em que haverá pagamento a menor de imposto de renda e o conseqüente lançamento de ofício:

i) **o valor destinado ao fundo excede ao limite legal** a que a pessoa jurídica tem direito; hipótese em que o **excesso de valor** destinado ao fundo de investimento regional será considerado recurso próprio ou subscrição voluntária e tributado na forma da legislação do imposto de renda (art. 4º, §§6º e 7º da Lei 9.532, de 1995); nessa hipótese, portanto, tem-se equívoco no cálculo do incentivo e o valor tributável é o excesso destinado ao fundo;

ii) **a pessoa jurídica não comprova a quitação de tributos e contribuições federais**; hipótese em que todo valor destinado ao fundo será considerado recurso próprio ou subscrição voluntária e será tributado. Pode-se dizer que nessa hipótese não há excesso de destinação propriamente dito, mas sim **destinação indevida**, uma vez que o benefício fiscal é indeferido em face de pendências tributárias perante a Receita Federal (art. 4º, §§6º e 7º da Lei 9.532, de 1995 c/c art. 60 da Lei nº 9.069, de 1995). Embora o valor tributável possa ser idêntico ao da hipótese anterior dela se diferencia em função da causa, do motivo.

20. No caso em análise, a autoridade administrativa lavrou auto de infração por entender que houve recolhimento a menor de imposto de renda em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM. Abaixo a transcrição da descrição dos fatos e o enquadramento legal (e-fls. 53):

Art. 9º As Agências de Desenvolvimento Regional e os Bancos Operadores assegurarão às pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas que, isolada ou conjuntamente, detenham pelo menos cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de empreendimento de setor da economia considerado, pelo Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional, a aplicação, nesse empreendimento, de recursos equivalentes a setenta por cento do valor das opções de que trata o art. 1º, inciso I. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001) Vide Decreto nº 2.259, de 1997

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS) - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

001 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS - FINOR, FINAM, FUNRES- APLICAÇÃO - EXCESSO EM DETRIMENTO DO IMPOSTO

Valor do imposto de renda recolhido a menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM, conforme apurado em Análise da DIPJ/2000 e Demonstrativo de Apuração elaborados pela DERAT/SP/DIORT/ECRER, cujas cópias seguem em anexo. Os originais destes documentos, juntamente com os demais elementos analisados pela DERAT/DIORT/ECRER/SPO, estão no processo administrativo n.º **13807.009337/2004-81**, que seguirá juntamente com o processo relativo a este Auto de Infração, cuja localização pode ser obtida pelo contribuinte em consulta ao site da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br).

21. A recorrente, entretanto, afirma que o valor destinado ao FINAM está em consonância com o art. 4ª da Lei 9.532, de 1992. Apresenta elementos probatórios no sentido de que o valor apurado, 18% do IRPJ devido, fora informado na DIPJ/2000 (e-fls. 114-115), ocasião da opção pelo investimento, bem como recolhido em DARF específico (código 6692, IN SRF n.º 90, de 1998) e validado pela Receita Federal (e-fls. 147-148), conforme quadro abaixo:

IRPJ	Incentivos Fiscais Lei Rouanet / Atividade Audiovisual	BC do Inventivo	Incentivo 18%
F13B L1	F13B L3 e 6	F 16	F 16
9.772.584,30	150.000,00 + 217.912,80 = 36.7912,80	9.404.671,50	1.692.840,87

22. Em sede de diligência, a DRJ solicitou à DERAT/SP cópia do Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais - EAIIF, relativo à opção informada na DIPJ/2000, enviado ao contribuinte e respectivo AR, bem como as razões de ter sido apurado valor nulo de incentivo. Esta última solicitação demonstra que nem mesmo o julgador de primeira instância havia identificado o motivo da negativa do incentivo fiscal (e-fls. 151):

Em decorrência de não estar anexado a este processo e também ao de n.º 13807.00933712004-81 (apenso), a cópia do **Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais**, proponho encaminhar o processo ao órgão revisor da DIPJ/2000 para:

1 - anexar cópia do **Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais**, relativo à opção informada na DIPJ/2000 (ano-calendário/99-ficha 16 - fl. 17), 7: bem como do **respectivo AR**;

2 — **apresentar o demonstrativo e as razões de ter sido apurado o valor nulo do incentivo** (IF/Rec=zero) considerado às **fl.3**; (Grifo parcial nosso)

23. Em atendimento à diligência, a DERAT/SP juntou aos autos cópia do AR e informou, dentre outros pontos, que o valor recolhido pela recorrente não fora reconhecido como incentivo; portanto, fora considerado nulo porque havia pendência de regularidade fiscal perante a Receita Federal (e-fls. 153):

Quanto às providências solicitadas à fl. 146, esclarecemos que:

1 - a) Após o envio do EAIF(Extrato de Aplicações de Incentivos Fiscais) ao contribuinte, a única versão do extrato registrada nos sistemas internos da RFB é a própria ficha 16, paginas de 1 a 4; sendo que **a pagina um transcreve a declaração do contribuinte e, as demais, preenchidas após o processamento do OEIF, traduzem os dados enviados ao contribuinte;** como as ocorrências que bloquearam a liberação do incentivo, o valor apurado em DARF específico, pág. 2; valor da base de cálculo e do incentivo, calculados pelo sistema OEIF, normalizados, pág. 3 e, **os valores enviados aos fundos para liberação do incentivos, seja como incentivo, caso que o contribuinte esteja em dia com suas obrigações fiscais, ou como recursos próprios, no caso de haver qualquer tipo de pendência impeditiva a liberação do incentivo e o contribuinte tenha pago imposto com Darf específico dos fundos, pág .4.**

b) Segue em anexo, cópias das paginas 1 a 4, da ficha 16, com os dados do EAIF, e do respectivo AR.

2 — O valor do IF/REC no demonstrativo da fl 3, por definição, conforme fl. 4 do anexo à NE CORAT N.º 05, DE 30/11/2004, com cópia à fl. 13 do processo 13807.009337/2004-81, apensado a este, é transcrito abaixo:

IF/REC = Valor de incentivos fiscais a que o contribuinte tem direito, reconhecido pela RF e constante na coluna Incentivo Fiscal emitido no sistema IRPJ/OEIF 2000 ou PERC 2000.

Sendo assim, este valor é o valor constante da pagina 4, da ficha 16, que neste caso é zero, pois não foi liberado ao contribuinte nenhum valor de incentivo, conforme pode-se constatar na cópia do extrato a fl. 149. (Grifo nosso)

24. Verifica-se, pois, que o motivo pelo qual a Receita Federal não reconheceu/concedeu o incentivo fiscal para a recorrente decorreu da existência de "pendência impeditiva", representadas pelas seguintes ocorrências: "EXISTEM DEB. SALDO DEVEDOR CONTACORPJ" e "REDUC. VL. POR RECOLHIM. INCOMPL. IMPOSTO" (e-fls. 153-155):

IRPJ, IRPJCONS, CONSULTA (CONSULTA DECLARACOES IRPJ)
04/05/2009 12:56 CONSULTA DECLARACAO - DIPJ/2000 USUARIO: MARIA CRISTINA Fl. 155
CNPJ: 57.869.166/0001-66 L.REAL AC- 1999 RF- 08 DECL.- 0606087 DV - 52
PAG: 04 / 04

FICHA 16 - APLICACOES EM INCENTIVOS FISCAIS - VALOR EMITIDO

01.BASE DE CALCULO DOS INCENTIVOS FISCAIS	9.404.671,50	
VALOR LIQ. DO INCENTIVO		RECURSOS PROPRIOS
02.FINOR (ATE 18%)	0,00	0,00
03.FINAM (ATE 18%)	0,00	1.734.315,47
04.SUBTOTAL (ATE 18%)	0,00	
05.FUNRES (ATE 25%)	0,00	0,00
06.TOTAL DOS INCENTIVOS	0,00	
IR COM VENCIMENTO EM 1999 SOBRE LUCRO INFLACIONARIO TRIBUTADO A ALIQ.REDUZIDA		
07.VAL.INCLUIDO NA BASE CALC.DOS INCENT.FISCAIS(LIN.01)		0,00
PERCENTUAL DE PAGAMENTO DO IMPOSTO: 97,05%		
OCORRÊNCIA		
REDUC.VL.POR RECOLHIM.INCOMPL.IMPOSTO !		
EXISTEM DEB. SALDO DEVEDOR CONTACORPJ !		
DESVIO P/FICHA :		T.AQ
PF1=REL.FICHAS PF3=SAIDA PF4/PF5=PAGINAR PF7=RECUA PF8=AVANCA		

25. A recorrente ao se manifestar acerca da diligência pontuou:

[...] Assim, em razão do princípio da **verdade material**, o **evidente erro material incorrido pela Autoridade Fiscal**, ao analisar a destinação de parte do IRPJ devido pela Requerente ao FINAM, **deve ser reconhecido a qualquer tempo**, com o conseqüente cancelamento do auto de infração lavrado.

Ademais, verifica-se que tanto DERAT, na resposta de fls.148, quanto a Fiscalização, no auto de infração lavrado, **não demonstraram as razões pelas quais teria sido apurado "excesso de aplicação" e "valor zero de incentivo"**.

Como já mencionado, essa **D. Turma de Julgamento solicitou ao órgão revisor "o demonstrativo e as razões de ter sido apurado o valor nulo do incentivo"**.

Ora, conforme exposto na impugnação, **não houve no auto de infração originário do presente processo, tampouco nos documentos que o instruíram, a descrição dos fatos e motivos que levaram a Fiscalização a concluir que os valores destinados ao FINAM extrapolaram os limites permitidos** pelo artigo 4º da Lei no 9.532/97. Da mesma forma, a DERAT não apresentou as "razões" solicitadas por essa Turma Julgadora. (Grifo nosso)

26. Com base nas informações obtidas em diligência, no sentido de que o incentivo fiscal da recorrente seria nulo, a DRJ assentou que o excesso de destinação ao FINAM ocorreria em razão de o contribuinte possuir débitos perante a Receita Federal. Com efeito, manteve o crédito tributário. *Verbis:*

16. Quanto ao mérito, conforme já mencionado, **o recolhimento insuficiente do imposto de renda, que acarretou o lançamento de ofício, foi ocasionado pelo fato da Impugnante ter optado pela aplicação em incentivos fiscais (FINAM) a parcela de 18% do imposto devido; porém, esta aplicação não foi reconhecida pelo fato de haver débito pendente nos controle da Receita Federal. Este fato ocasionou o entendimento de que esta quantia, de incentivo fiscal, foi aplicada espontaneamente.**

[...]

23. De acordo com o mencionado dispositivo legal, a verificação da **regularidade fiscal do contribuinte é obrigatória** para a concessão ou o reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal. Assim, **a análise deve ser feita no instante em que se está proferindo a decisão que confere ou reconhece o benefício**, pois a decisão deve espelhar a situação fiscal do contribuinte no momento em que ela é proferida.

[...]

25. No Extrato de Aplicação em Incentivos Fiscais, que a Impugnante alega não ter recebido, está mencionado no quadro de Ocorrências: **"EXISTEM DEB. SALDO DEVEDOR CONTACORPJ"**. Deste modo, a Impugnante não concordando com o declarado no extrato, deveria ter procurado informações na RFB e apresentado o Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais – PERC. (DL 1752/79, art. 1º, § 5º). **Quanto aos débitos em aberto, a verificação da regularidade fiscal do contribuinte é obrigatória para a concessão ou o reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, como já mencionado acima.**

26. Conseqüentemente, **o crédito tributário deve ser mantido**, pois, foi recolhido imposto de renda a menor do que deveria, em decorrência do excesso do valor aplicado em incentivo fiscal, no FINAM. (Grifo nosso)

27. Tem razão a DRJ ao afirmar que a existência de "débitos em aberto" configura impedimento para a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo/benefício fiscal. Entretanto, entendo que tais débitos deveriam constar do auto de infração para permitir que o contribuinte pudesse exercer, sem restrição, a ampla defesa.

28. A autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, limitou-se a afirmar que houve recolhimento de imposto de renda a menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM, conforme análise da DIPJ/2000 nos autos do processo administrativo n.º 13807.009337/2004-81, apensado a estes autos. Não informou, porém, que o motivo do excesso de destinação decorreu da existência débitos perante a Receita Federal, tampouco informou quais débitos, o que impediu sobremaneira a recorrente de se defender da acusação que lhe fora imputada.

29. Embora a autoridade fiscal tenha informado dentre as fundamentações legais do lançamento o art. 60 da Lei n.º 9.069, de 1995, - que trata da regularidade fiscal perante o Fisco no caso de incentivos fiscais - entendo que deveria constar do auto de infração que o real motivo da negativa do benefício fora a existência de débitos perante a Receita Federal, bem como a relação de tais débitos, o que possibilitaria à recorrente exercer o contraditório e a ampla defesa em sua plenitude. Tanto deveria constar que foi necessário ao julgador de primeira instância baixar o processo em diligência para identificar o motivo da negativa do benefício.

30. Observe-se, ainda, que o fato de a recorrente não ter se manifestado no momento em que recebeu o Extrato das Aplicações em Incentivos Fiscais IRPJ/2000 - EAIF, como faz prova o AR juntado aos autos em sede de diligência, não justifica que a descrição dos fatos no auto de infração não tenha informado o motivo pelo qual houve o excesso de destinação ao fundo de investimento regional.

31. Entretanto, ainda que a existência de débitos fosse suficiente para indeferir o benefício fiscal, seria necessário identificar o período a que se refere o débito, uma vez que, nos termos da Súmula CARF n.º 37-Vinculante, a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de rendimentos da pessoa jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo. *Verbis*:

Para fins de deferimento do Pedido de Revisão de Ordem de Incentivos Fiscais² (PERC), a exigência de comprovação de regularidade fiscal deve se ater aos débitos existentes até a data de entrega da declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica na qual se deu a opção pelo incentivo, admitindo-se a prova da regularidade em qualquer momento do processo administrativo, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização, e inclusive mediante apresentação de certidão de regularidade posterior à data da opção. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (Grifo nosso)

32. Em não se identificando o período do débito fica prejudicada a aplicação da referida súmula vinculante.

33. Conforme consta do acórdão CARF 101-96.251, de 2007, um dos acórdãos precedentes da citada súmula, "o sentido da lei não é impedir que o contribuinte em débito usufrua o benefício fiscal, mas sim, condicionar seu gozo à quitação do débito". Nessa linha,

² PERC é o pedido de revisão para emissão adicional de incentivos fiscais (Finor e Finam).

a comprovação da regularidade fiscal, visando o deferimento do PERC, deve recair sobre aqueles **débitos existentes na data da entrega da declaração, o que poderá ser feito em qualquer fase do processo. Débitos surgidos posteriormente à data da entrega da declaração não influenciarão o pleito daquele ano-calendário, podendo influenciar a concessão do benefício em anos calendários subsequentes**". (Grifo nosso)

34. Quanta à outra ocorrência impeditiva para o benefício fiscal descrita acima como "**REDUC. VL. POR RECOLHIM. INCOMPL. IMPOSTO**", a DRJ não se pronunciou sobre esse ponto. Pode-se inferir que seja diferença entre o valor pago a título de IRPJ a ser destinado ao FINAM e o declarado na DIPJ em decorrência de juros SELIC devidos no período até o recolhimento do imposto, conforme alegado pela recorrente. Entretanto, nem isso se pode afirmar, pois também não constou do auto de infração.

35. Ante os motivos elencados acima, entendo que houve cerceamento do direito de defesa da recorrente, bem como inovação por parte da DRJ ao fundamentar o acórdão recorrido com motivo diverso que constou do auto de infração, o que implica nulidade do lançamento.

Nulidade: vício material x vício material

36. No âmbito do Direito tributário é de grande relevância a distinção entre vício material e vício formal. O primeiro não permite novo lançamento da matéria anulada; já o segundo permite à Fazenda Pública constituir novo crédito tributário, em relação à matéria anulada por vício formal, consoante art. 173, II do CTN.

37. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".³

38. Para melhor análise da matéria, analisemos de forma sistemática⁴ o art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito federal; o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e o art. 142 do Código Tributário Nacional, que versa sobre a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício:

³ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

⁴ "Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma. (MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 19ª ed. Rio de Janeiro: 2004, p. 104.)

Lei nº 9.784, de 1999

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - **neguem**, limitem ou afetem **direitos** ou interesses;

II - **imponham** ou agravem deveres, encargos ou **sanções**;

[...]

§ 1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. (Grifo nosso)

Decreto nº 70.235, de 1972

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (Grifo nosso)

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifo nosso)

39. Ao regular o processo administrativo no âmbito federal, a Lei nº 9.784, de 1999, em seu art. 50, estabelece que, regra geral, os atos administrativos que neguem direitos e imponham sanções devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, ou seja, deve haver um liame, nexo de causalidade, entre o fato e a fundamentação jurídica.

40. Em sede tributária, não é diferente. Na constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, em consonância com o art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e o art. 50 da Lei 9.784, de 1999, a autoridade administrativa, de forma vinculante e obrigatória, deve explicitar a congruência, o nexo de causalidade, entre o fato gerador da correspondente obrigação, a matéria tributável, o montante do tributo devido e o sujeito passivo.

41. Com a finalidade de lançar luzes sobre o tema, Receita Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional se posicionamento no seguinte sentido:

Solução de Consulta nº 08, de 2013 - Cosit

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei n.º 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN). (Grifo nosso)

PARECER PGFN/CAT N.º 278/2014

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - **Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto n.º 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (Grifo nosso)**

42. Acerca do posicionamento da PFN, colhe-se o seguinte trecho:

[...] o “erro de direito” reside no plano da **interpretação e aplicação das normas jurídicas** ao caso concreto, na **valoração jurídica** dos fatos; já o “erro de fato” recai sobre as **circunstâncias do caso em exame**, desconhecidas pela autoridade lançadora ou de impossível comprovação à época do lançamento. (Grifo nosso)

43. Na ocorrência do fato gerador, conforme observa Geraldo Ataliba⁵, temos duas realidades distintas - a descrição hipotética e a verificação concreta, no mundo fenomênico. Primeiro a lei descreve o fato capaz de gerar o nascimento da obrigação, uma vez ocorrido esse fato tem-se a obrigação. Ou seja, se o fato se revestir das características hipoteticamente descritas na lei ter-se-á o nascimento da obrigação tributária, uma relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o Estado.

44. Em razão disso, conforme visto acima, ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexos causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e

aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material.

45. De forma diversa, no erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

46. No caso em análise, a autoridade administrativa considerou que o fato gerador do imposto de renda recolhido a menor decorreu de excesso de destinação ao FINAM, conforme descrito no auto de infração e demonstrativo colacionado aos autos (e-fls. 5). Entretanto, conforme demonstrado pela recorrente, não houve destinação em excesso, pois foram respeitados os limites legais e esse fato não foi contestado pela DRJ. O que demonstra que esse fato gerador não ocorreu.

47. A DRJ entretanto, considerou, como razão de decidir, que o fato gerador do imposto de renda decorreu da existência de débitos perante a Receita Federal. Ocorre que esse motivo, esse fato gerador, não constou do auto de infração.

48. Tem-se, portanto, um lançamento cuja fato gerador teria sido excesso de destinação ao FINAM, mas que foi convalidado por fundamento diverso, qual seja, pendência tributária perante a Receita Federal. É nítida a ausência de congruência, nexos de causalidade, entre o motivo do lançamento - excesso de destinação - e o motivo da sua convalidação - pendência de débitos. Frise-se, ainda, que além de não constar tal motivo do auto de infração, também não consta do processo apenso nenhuma indicação de que foram pendências de débitos que deram causa ao lançamento, tampouco quais são essas pendências. Tal informação só veio aos autos mediante diligência solicitada pela DRJ, o que impediu sobremaneira a recorrente de exercer a ampla defesa.

49. Por fim, cumpre ressaltar que a indicação no auto de infração do art. 60 da Lei 9.069, de 1995 - que trata da regularização fiscal perante a Receita Federal para fins de concessão/reconhecimento de benefício fiscal - como um dos fundamentos legais, sem a devida congruência entre os fatos e o fundamento não supre o vício existente.

50. Ante tais premissas entendo que o lançamento deve ser anulado por vício material.

51. Acolhida a declaração de nulidade considero prejudicada as demais alegações da recorrente.

⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 53-55.

Conclusão

52. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para declarar nulo o auto de infração, por vício material.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator