



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

Processo n° 15586.000582/2009-12
Recurso n° 888.664 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-000.715 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria IRPJ E CSLL - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes ELKEM PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

RECURSO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE MULTA. DESCABIMENTO.

Aplicação do disposto no artigo 179 e 155, inciso II, ambos do CTN. A revogação de uma isenção não pode ser vista como um ato de permanência do contribuinte na prática de doloso ou simulação. Trata-se da persistência pela sustentabilidade do direito.

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO QUANTO AO ANO DE 2003.

A ilegitimidade quanto ao sujeito passivo está sob o manto da nulidade material. Cobrar tributo de empresa inexistente é o mesmo que não fazer a subsunção do fato à norma, pois o sujeito passivo do conseqüente normativo foi extinto, se incorporou a outra empresa, não se forma a relação jurídica entre a Fazenda Nacional e terceiro se a Receita Federal aponta a empresa inexistente como sujeito passivo.

Se houve erro material no lançamento ocorrido em face da empresa já extinta à época do lançamento, visto ter sido incorporada, e ocorrendo um novo lançamento, o IRPJ cobrado quanto ao período-base de 2003 decaiu com base no disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO. ADENE X SUDENE. BENEFÍCIO FISCAL. RECONHECIMENTO QUANTO AOS PERÍODOS DE 2003 E 2004.

Quanto à cobrança do IRPJ, considerando que apenas em 2004 a empresa foi cientificada da cassação do benefício fiscal em março a abril de 2004, caberá aplicar a exigência fiscal a partir de janeiro de 2005, evitando, com isso, a surpresa ao contribuinte e o atendimento ao artigo 178, 179 e 104 do CTN.

Recurso de ofício conhecido e não provido. Recurso voluntário conhecido e provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, consideraram o lançamento referente ao ano de 2003 alcançado pela decadência. Por maioria de votos, CONHECERAM do recurso voluntário com relação ao fato gerador no ano de 2004. Vencidos os conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e Darci Mendes Carvalho Filho que consideravam necessária a realização de diligência com vistas à verificação de possível concomitância na via judicial. Por maioria de votos, no mérito, DERAM provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência do crédito tributário em relação ao fato gerador ocorrido no ano de 2004, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Darci Mendes Carvalho Filho, que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente), Rafael Correia Fuso, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Darci Mendes de Carvalho Filho, João Carlos de Figueiredo Neto e André Almeida Blanco.

Relatório

Trata-se de auto de infração que cobra da empresa IRPJ dos anos de 2003 a 2005, em razão de redução indevida da base de cálculo do tributo, em razão de aplicação indevida de benefício em área da extinta Sudene localizada no Espírito Santo, lavrado em 17/04/2007.

Esse auto de infração foi lavrado em face da empresa CARBODERIVADOS, porém quando do lançamento a empresa já havia sido incorporada pela ELKEM, o que consubstanciou no reconhecimento da nulidade da autuação pela DRJ.

O segundo lançamento, feito nos mesmos moldes do primeiro, ocorreu em 03/07/2009, quanto aos fatos geradores de 2004 a 2005 (vide fls. 731 e seguintes dos autos).

Destaca-se, inicialmente, que a autorização para a aplicação do benefício fiscal foi outorgada pela Receita Federal do Brasil à empresa CARBODERIVADOS, incorporada pela ELKEM em 22/02/2006, conforme Parecer 1217/2003, vide fl. 203 e seguintes dos autos, com o seguinte conteúdo:

ANALISE E INSTRUÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/01/2013 por RAFAEL CORREIA FUSO, Assinado digitalmente em 01/02/2013

por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 18/01/2013 por RAFAEL CORREIA FU

SO

Impresso em 06/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata o presente processo de pedido de reconhecimento do direito da interessada à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não restituíveis apurado sobre o lucro d. exploração, na área atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene).

A interessada traz aos autos o laudo constitutivo 0089/2003 (fl. 22 a 26), expedido pelo Ministério da Integração Nacional em 31/03/2003, que trata da modernização de empreendimento Industrial (indústria de transformação-químicos) na área de atuação da extinta Sudene. Apresenta, também, Certidão quanto à Dívida Ativa da União. Positiva com efeito de Negativa, emitida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fl. 33), Certidão Negativa de Débito, emitida pela Previdência Social (fl. 27), e Certificado de Regularidade do FGTS, fornecido pela Caixa Econômica Federal 28). Pude verificar, conforme fl. 30, que a interessada possui Certidão Positiva de Débitos de Tributos e Contribuições Federais, com efeitos de Negativa, emitida pela SRF.

Após consulta ao Cadastro informativo de Créditos não quitados do Setor Público Federal (Cadin), conforme fl. 3.5., verifiquei que a contribuinte não tem qualquer restrição.

A IN SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, que trata dos incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, dispõe em seu art. 77, in verbis:

Art. 77. Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano calendário de 2000 e até 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado após 24 de agosto de 2000, para modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, na área de atuação da Extinta Sudene, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto, inclusive adicional, pelo prazo de até dez anos, calculado com base no lucro de exploração, incidente sobre os resultados adicionais por eles criados.

(...)

O laudo constitutivo nº 0089/2003 atesta ter entrado em operação, em 2001, projeto de modernização do empreendimento industrial citado anteriormente, o qual é considerado prioritário para o desenvolvimento regional, com aumento da capacidade real Instalada em 100%.

Deve-se salientar que "o laudo constitutivo fora emitido no ano de 2003, o que, em consonância com o contido nos §1º e §2º do art. 77, determina que a fruição do benefício dar-se-á apenas à partir daquele ano, e não a partir de 2002, como o contido no referido laudo.

Diante de toda o exposto e pelo fato de o pedido estar completo em todos os requisitos formais e materiais entendo que a interessada faz jus à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto de renda, inclusive adicional, calculado com base no lucro da exploração, incidente sobre os resultados adicionais criados pela modernização do empreendimento. com início da fruição em 01/01/2003 e termino em 31/12/2012.

A Delegada da Receita Federal local aprovou o parecer acima, autorizando a fruição do benefício conforme fl. 206 dos autos.

Destaca-se ainda o relatório fiscal da Receita Federal quanto à atuação:

Apesar do fato de a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE) ter atuação sobre todo o território do Estado do Espírito Santo (MP nº 2.156-5, art. 2º), a possibilidade de concessão de benefícios de redução de base de cálculo do imposto de renda restringe-se aos empreendimentos localizados na região de abrangência da extinta SUDENE, ou seja, ao norte do Espírito Santo (Lei nº 9.690, de 1998, art. 1º; MP nº 2.199-14, de 2001, art. 1º; Decreto nº 4.213, de 2002, art. 1º).

Diversas empresas situadas geograficamente ao sul do Rio Doce pleitearam o benefício fiscal, instruindo o pedido com laudos constitutivos emitidos em 2002 pelo Ministério da Integração Nacional.

Estes laudos atestavam: 1º) a existência de empreendimentos mantidos pelas interessadas em área de atuação da extinta Sudene, e 2º) que os empreendimentos atendiam as condições e requisitos legais exigidos para fruição do benefício fiscal da redução do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração.

Com fulcro nos laudos constitutivos emitidos pelo Ministério da Integração Nacional, a DRF Vitória reconheceu o direito a redução do imposto de renda das interessadas, por meio de despachos decisórios exarados a partir de dezembro de 2002 até novembro de 2003.

Com decisão favorável, as interessadas passaram a fruir dos benefícios fiscais de redução do IRPJ.

Em dezembro de 2003, portanto, posteriormente a emissão dos despachos decisórios proferidos pela DRF Vitória, deferitórios do benefício fiscal, com alicerce no parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Integração Nacional nº 1756, de 08/12/2003, a Inventariança extrajudicial da extinta Sudene cancelou os laudos constitutivos anteriormente concedidos, que fundamentaram os despachos decisórios prolatados pela DRF Vitória.

A motivação dos cancelamentos residiu no fato de que as interessadas não se localizavam em área de atuação da extinta SUDENE, delimitada pela Lei nº 9.690, de 15/07/1998.

Em 29/12/2003, através do memorando SRRF/Difis/ N° 3027 a Superintendência da 7ª Região Fiscal comunica a esta Delegacia da Receita Federal a emissão irregular de Laudos Constitutivos para empresas do Espírito Santo situadas fora da área de atuação da extinta SUDENE e solicita adoção de providências cabíveis, fls. 0006.

Em decorrência dos cancelamentos dos laudos constitutivos promovidos pelo Ministério da Integração Nacional, sob o fundamento de que as interessadas não se localizarem em área de atuação da extinta SUDENE, delimitada pela Lei nº 9.690, de 15/07/1998, a DRF Vitória expediu, entre março e abril 2004, novos despachos decisórios, que cancelaram os despachos decisórios anteriores, o que implicou o não-reconhecimento do direito à redução do IRPJ pleiteado pelas interessadas.

A empresa CARBODERIVADOS S/A beneficiou-se da redução do imposto nos anos objeto desta fiscalização, conforme se verifica pelo exame das DIPJ's (Declarações de Pessoas Jurídica) dos anos calendários de 2003 a 2005 fls. 0198 a 0356.

(..)

Em 28/05/2004 a empresa CARBODERIVADOS S/A localizada no mesmo endereço da CARBOPAR (sua incorporadora) apresenta Declaração de Inconformidade, fls. 0039 a 0042, que, enviada à DRJ I, foi apreciada em 19/10/2006 conforme documentos de fls. 0086 a 0093. Neste Acórdão de nº 12-12.068 a DRJ/RJOI, corrobora o entendimento da administração tributária de que a empresa não faz jus ao benefício, por não se localizar na área de atuação da extinta SUDENE.

Os detalhes do presente processo podem ser identificados por meio das transcrições do relatório da DRJ:

Em decorrência da ação fiscal, foi lavrado auto de infração para exigir da interessada o IRPJ sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, no montante de R\$ 2.639.194,33 acrescidos de multa de ofício de 75% e juros demora

O presente lançamento decorreu de anulação por vício formal (identificação do sujeito passivo) de lançamento de ofício feito em nome de Carboderivados S/A (fl. 467 a 475), conforme consta no Acórdão nº 12-24.229 proferido pela DRJ/RJOI (fl.611 a 646). Na ocasião do lançamento original a Carboderivado sido incorporada pela Elken Participações e Indústria S/A.

DA AUTUAÇÃO

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl.731 a 740 e Termo de Verificação de Infração (fl. 741 a 751) foram apurados os fatos abaixo descrito :

Glosa do Incentivo Fiscal

A Agência de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo (MP nº 2.156-5, art. 2, benefícios de redução da base de cálculo do IRPJ restringe-se aos empreendimentos localizados na região de abrangência da extinta SUDENE, ou seja, ao norte do Espírito Santo (Lei nº 9.690/98, art. 1º; MP nº 2.199-14/2001, art. 1º e Decreto nº 4.213/2002, art. 1º)

Diversas empresas situadas ao sul do Rio Doce pleitearam o benefício fiscal, instruindo o pedido com laudos constitutivos emitidos em 2002 pelo Ministério da Integração Nacional.

Esses laudos atestavam: 1º) a existência de empreendimentos mantidos pelas interessadas em área de atuação da extinta SUDENE, e 2º) que os empreendimentos atendiam as condições e requisitos legais exigidos para fruição do benefício fiscal da redução do IRPJ e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro de exploração.

Tendo por base os laudos constitutivos emitidos pelo Ministério da Integração Nacional, a DRF — VITORIA reconheceu o direito à redução do IRPJ da interessada, por meio de despachos decisórios exarados a partir de dezembro de 2002 até novembro de 2003.

Em dezembro de 2003, portanto, posteriormente à emissão dos despachos decisórios proferidos pela DRF — VITORIA, deferitórios do benefício fiscal, com alicerce no parecer da Consultoria Jurídica do Ministério da Integração Nacional nº 175, de 08/12/2003, a Inventariança Extrajudicial da Extinta SUDENE cancelou os laudos constitutivos anteriormente emitidos que haviam fundamentado os despachos decisórios prolatados pela Delegacia de Vitória.

Os cancelamentos se deveram pelo fato de que as empresas em questão não se localizavam em área de atuação da extinta SUDENE, delimitada pela Lei nº 9.690, de 15/07/1998.

Em 29/12/2003, através do Memorando do SRRF/Difis/nº 3.027 fl. 06), a Superintendência da 7 Região Fiscal enviou cópia do ofício recebido do Ministério de Integração Nacional - Ofício nº 873/SE-MI, de 112/2003 (fl. 08) - comunicando a essa Delegacia, a emissão irregular de Laudos Constitutivos para empresas do Estado do Espírito Santo situadas fora da área de atuação da extinta da SUDENE e solicitando a adoção das providências cabíveis.

Face aos cancelamentos dos laudos constitutivos promovidos pelo Ministério da Integração Nacional, a DRF — Vitória expediu, entre março e abril de 2004, novas despachos decisórios que cancelaram os despachos decisórios anteriores, o que implicou o não reconhecimento do direito A redução do IRPJ pleiteado pela interessada.

A CARBODERIVADOS S/A, incorporada posteriormente nela ELKEN PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA beneficiou-se da redução do imposto nos anos objeto desta

fiscalização, conforme se verifica pelo exame das DIPJ dos anos calendário de 2003 a 2005 (fl. 198 a 356).

Em 28/05/2004, a CARBODERIVADOS S/A, localizada no mesmo endereço da CARBOPAR apresentou manifestação de inconformidade (fl. 39 a 42), que, enviada à DRJ —RJO 1, foi apreciada em 19/10/2006, conforme documentos de folhas 86 a 93. No Acórdão de nº 12-12.068, a DRJ/RJO 1 corrobora o entendimento da administração tributária de que a empresa não faz jus ao benefício, por não se localizar na área de atuação da extirpa SUDENE.

Visando o cumprimento da determinação da legislação tributária (§ 5º do art. 553 do RIR/99), foi lavrado o presente auto de in ação para cobrança do IRPJ que deixou de ser pago (linha 31 da Ficha 10 e linha 10 da Ficha 2 A das DIPJ 2004 a 2006).

Inconformada com o lançamento na qual foi cientificada em 03/07/2009 (fl. 732), a interessada apresentou em 03/08/2009 a impugnação de fl. 753 a 783, na qual alega, em síntese, que:

Da decadência. O auto foi lavrado em 03/07/2009 relativo a débitos ocorridos entre 01/01/2003 e 31/12/2005.

A Fazenda goza de 5 anos para a constituição do crédito tributário (art. 150 § 4º do CTN). Como o lançamento foi efetuado em 03/07/2009, é cediço que qualquer cobrança que remonte a período anterior a 03/07/2004 encontra-se minado pela decadência.

Na autuação há a menção ao art.173,II do CTN, numa tentativa de fazer que a declaração de nulidade da autuação anterior por vício formal renovaria o prazo de 5 anos para o novo lançamento.

Tal dispositivo não tem aplicação no caso, muito embora estejamos numa situação em que houve a declaração de nulidade por vício formal.

A Fazenda quando procede a formalização e uma nova autuação não pode inovar, deve se ter a corrigir o erro formal que motivou a declaração de nulidade. No caso, seria apenas a alteração da denominação do sujeito passivo.

Entretanto, essa não é a hipótese presente, uma vez que a fiscalização atribuiu novo/diverso enquadramento legal.

Na autuação ora impugnada o enquadramento legal foi: art.551 a 553 do RIR199, art. 2º da MP 2.058/2000 e reedições. Na autuação anterior o enquadramento foi o seguinte: art.546 a 550 do RIR/99, art. 1º da MP nº 2.058/2000 e reedições.

A Fazenda extrapolou a esfera formal e promoveu uma alteração de caráter material, inovando os termos da autuação. Tal conduta não encontra amparo no art.173,II do CTN que abarca somente a hipótese relativa ao lançamento efetua .o com vista a sanar o vício formal de lançamento anterior.

Essa limitação de repetir os termo da autuação originária, limitando-se a corrigir os vícios formais, situação já apreciada pelo Conselho de Contribuintes.

Transcreve ementas.

A questão da decadência deve ser analisada sob o prisma do art. 150 § 4º do CTN e não do art. 173, II do CTN.

Portanto, não há como prosperar a autuação, por força da decadência.

Da abrangência espacial concessão do benefício. A inclusão do Estado do Espírito Santo, como um todo, está clara em relação à área de atuação da ADENE, conforme o art. 31, § 2º, da MP nº 2.145/2001, em que pese não haver referência direta em relação à extinta SUDENE.

Tal diferenciação é verificada quando analisada a evolução da legislação referente ao benefício fiscal o IRPJ especialmente da redação do art. 1º da MP nº 2.199-14/2001, reedição seguida da M nº 2.058, de 23/08/2000.

Reeditada e renumerada diversas vezes, o caput do art. 1º da MP nº 2.199-14/2001, somente foi alterado quando da edição da MP nº 2.128- 10, de 25/05/2001 (transcreve artigo).

Tal alteração ocorreu por que foi extinta a SUDENE e criada a ADENE, cuja área incluía todo o Estado do Espírito Santo.

Tratando-se de interpretação das disposições legais, necessária é a persecução da mens legislaore, não apenas a leitura fria da lei, que de fato não dispõe literalmente sobre a inclusão do Estado do Espírito Santo como um todo na área da SUDENE.

Analisando o histórico da legislação verifica-se que a solução razoável e juridicamente correta é concluir-se pela possibilidade da concessão do benefício fiscal em todo o Estado do Espírito Santo.

Ao se extinguir a SUDENE e criar uma nova Agência para Desenvolvimento Regional, mantendo-se inalterada a legislação concernente a benefícios fiscais, há a clara intenção de prolongar a política de incentivos.

Quando é incluído todo o Estado do Espírito Santo na área da ADENE é evidente sua intenção que esteja estendidos a todo o estado o benefícios fiscais. Não fosse dessa forma não haveria sentido para abranger um estado do Sudeste no plano de desenvolvimento do Nordeste e na área de atuação da Agência de Desenvolvimento do Nordeste.

Além disso, o Estado do Espírito Santo está incluído, conforme os art. 4º e 5º da MP 2.156-5/2001, entre os beneficiários do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, cuja origem, são parcelas equivalentes às opções de incentivos relativos o IRPJ e ao FINOR.

O intuito do legislador foi estender os mecanismos de desenvolvimento regional, dentre os quais se situa a redução do IRPJ a todo o Estado do Espírito Santo, em entendimento cuja coerência foi testada pelo Ministério da Integração Nacional ao emitir o Laudo Constitutivo que permitiu o reconhecimento pela SRFB do direito à redução de IRPJ.

Tal entendimento não foi utilizado pelo Ministério da Integração Nacional sem a análise dos fundamentos pelo próprio Ministério.

A Procuradoria Federal opinou pela possibilidade de concessão do benefício aos projetos do Estado do Espírito Santo como um todo.

Do Ato jurídico perfeito de reconhecimento de um direito. Uma vez aprovado projeto de modernização de empreendimento prioritário para o desenvolvimento regional, com vultoso investimento, emitido o Laudo Constitutivo pelo Ministério da Integração Nacional, e efetuado o pleito A DRF — VITÓRIA — ES, sendo deferidos, tal qual o Parecer SEORT nº 1.217/2003, a Administração o Pública, não fez concessão ao Interessado, por mera liberalidade, mas reconheceu um legítimo direito, face ao atendimento a determinadas as exigências para tanto estabelecidas na legislação vigente à época.

Sendo direito adquirido, decorrente do exercício de uma faculdade onerosa por sujeito capaz, com objeto lícito, e na forma prescrita ou não defesa em lei configuram-se a tanto o Ato Administrativo da Inventariança Extrajudicial da SUDENE em emitir o Laudo Constitutivo quanto o da Secretaria da Receita Federal em reconhecer o direito da empresa reduzir o valor a recolher a título de Imposto sobre a Renda em 75% (setenta e cinco por cento) em atos jurídicos perfeitos, portanto, não sujeitos a revogação como fossem meras normas administrativas.

Tratou ainda da violação ao princípio da segurança jurídica trazendo decisões do STF.

Assim, alega que impõe-se reconhecer como imutável e irrevogável o ato administrativo que reconheceu o direito da empresa em reduzir o pagamento do Imposto sobre a Renda calculado com base o lucro da exploração de empreendimento cujo projeto foi aprovado pelo Ministério da Integração Nacional como prioritário para o desenvolvimento regional foco de atuação estatal específica através da ADENE, qual seja, o ato administrativo da Inventariança Extrajudicial SUDENE em emitir os Laudos Constitutivos nº 89/2003 e o Parecer SEORT nº 1.217/2003, da DRF/VIT/ES.

Alega ainda que Analisando a questão sob um prisma que se admite apenas para argumentar, no sentido da legalidade do cancelamento benefício fiscal, não pairam dúvidas sobre a impossibilidade de retroação dos efeitos da concessão do benefício, atingindo os períodos de apuração anteriores ao

cancelamento dos Laudos Constitutivos pela Diretoria Colegiada da ADENE, com a publicação no D.O.U. de 29.12.2004 da Portaria nº 457/2004, ou seja, em relação aos períodos de apuração de 2003 e 2004, também objeto da atuação ora combatida.

Argumenta ainda em longo arrazoado sobre legislação, doutrina e jurisprudência sobre a impossibilidade de ser revogada por lei, isenção condicionada concedida por prazo certo.

Por fim, tratou da aplicação da multa de ofício de 75%. Impossibilidade de responsabilização do sucessor por incorporação. Parecer da DRF/ Vitória- ES pela não aplicação da multa ao caso em concreto.

O artigo 132 do CTN é claro ao definir os limites da repossibilidade tributária, sendo esta correspondente apenas à parcela do principal, não se estendendo a qualquer multa punitiva aplicada à empresa sucedida. Nesse sentido já decidiu o S F no RE 90.834/MG.

E mais: em relação à própria aplicação da multa, em atenção ao disposto nos art. 155 e 179 do CTN a própria SRFB, em informações prestadas pela DRF Vitória — ES, nos autos do Mandado d Segurança nº 2006.51.01.003815-0 (fl. 47), impetrado pela própria impugnante (Elkem Participações Indústria e Com.), objetivando assegurar seu direito de que, em caso de atuação de caso análogo ao presente, não fosse aplicada a multa de ofício de 75%, expressou seu entendimento no sentido de que qualquer atuação por conta da revogação do benefício fiscal SUDENE seria efetuada apenas pelo valor principal, acrescido de juros, mas jamais com multa de ofício.

O art. 155 do CTN é claro ao afirmar que em caso de dolo ou simulação para a obtenção do benefício é que é aplicada a multa de ofício. O caso se enquadra no descrito no artigo.

Assim, não havendo que se falar em dolo ou simulação, vez que o recolhimento do imposto e deu em decorrência do ato da administração pública, resta clara a incidência do caso do inciso II do referido dispositivo.

A cobrança do imposto que deixou de ser recolhido somente pode ser feita com acréscimo de juros de mora, jamais com a cobrança de qualquer penalidade.

Portanto, não cabe o lançamento da multa de ofício ao caso deste auto de infração.

A DRJ manteve o lançamento em parte, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Em caso de lançamento anulado por vício formal, a SRFB dispõe de um prazo de 5 anos para a constituição do crédito tributário a contar da data em que se tomou definitiva decisão anulatória.

*REDUÇÃO DO IRPJ SOBRE O LUCRO DE EXPLORAÇÃO.
INCENTIVO SUDENE.*

É incabível a utilização de benefício regional se o contribuinte não satisfaz as condições iniciais de localização geográfica para sua fruição.

*MATÉRIA DEFINITIVA ENTE JULGADA. NOVO
JULGAMENTO.*

É impossível re-analisar qualquer dos argumentos apresentados pelo interessado, quanto ao não reconhecimento de incentivo fiscal, posto que tal matéria já foi definitivamente julgada na esfera administrativa.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

Lança-se tão somente o imposto quando não restar provada a existência de dolo ou simulação do contribuinte ou de terceiro em benefício deste.

Impugnação Procedente e Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Houve recurso de ofício e a interposição de Recurso Voluntário pela contribuinte, em 12/01/2010, repetindo os mesmos argumentos trazidos em sua defesa inaugural, com outra roupagem lingüística.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro RAFAEL CORREIA FUSO

Os Recursos de Ofício e Voluntário atendem aos requisitos legais e critério de tempestividade, portanto o conheço.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que a decisão da DRJ não merece reparos por dois fundamentos:

A) APLICAÇÃO DO ART. 155, INCISO II, DO CTN

Inicialmente, destaca-se que a questão em análise apresenta fundamentos de revogação de isenção outorgada pela própria Receita Federal do Brasil, após a contribuinte CARBODERIVADOS (incorporada pela empresa Elkem) ter adotado todos os procedimentos previstos na legislação para o gozo do incentivo fiscal.

Como se observa da legislação, as pessoas jurídicas titulares de empreendimentos enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, na área de atuação da SUDENE, que usufruíram até 31 de dezembro de 2000 do benefício de Redução do IRPJ extinto pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, poderão pleitear novamente o benefício, dependendo a sua fruição da comprovação das condições perante o órgão competente do Poder Executivo e do reconhecimento do direito por parte da Receita Federal do Brasil (RFB).

Por conta disso, o fundamento da aplicação desse incentivo está no artigo 179 do CTN:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Como podemos observar, o referido artigo acima mencionado faz remissão ao artigo 155, do CTN, que no caso em análise se pautou no inciso II:

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

É fato que na revogação de uma isenção, ainda mais quando tal isenção é onerosa ao contribuinte, que investe em suas estruturas físicas e de pessoal para se instalar em determinada região, fazendo vultosos investimentos para atender os requisitos legais para a fruição de benefícios, não pode ser vista como um ato de permanência do contribuinte ao praticar a continuidade como algo doloso ou simulação.

Pelo contrário, aquilo que pratica é a persistência da manutenção de um direito que foi reconhecido pelo Poder Público, que, de forma repentina, o próprio Governo Federal restringe um direito que fora reconhecido.

A despeito da discussão da existência ou não de alguma ilegalidade quanto à questão da SUDENE X ADENE, fato incontroverso é que o contribuinte não pode sofrer as penas da retroatividade e da surpresa em questões que envolvem tributação e investimento financeiro para usufruir de incentivos fiscais.

Nesse sentido, é ilógico e desprovido de sentido aplicar num caso como o ora julgado qualquer penalidade ao contribuinte, agindo muito bem a decisão da DRJ ao afastar a penalidade.

Quanto ao Recurso Voluntário, entendo que a decisão da DRJ deve ser parcialmente reformada, especificamente quanto aos fatos geradores ocorridos em 2003 e 2004, aplicando-se a manutenção do lançamento para o exercício de 2005. Explico!

B) DECADÊNCIA

Quanto à decadência, a despeito da decisão da DRJ nos autos do Processo Administrativo nº 15586.000245/2007-55, ter declarado que a ilegitimidade quanto ao sujeito passivo está sob o manto da nulidade formal, não podemos concordar com referida decisão, visto que está fundada em premissa e fundamentos equivocados, que fere inclusive a legalidade.

Não estamos diante de um mero erro de identificação do sujeito passivo como fez crer a decisão da DRJ no processo que foi anulado, visto ter sido lavrado lançamento contra empresa que já não mais existia, em razão de incorporação.

Estamos diante de erro material (critério pessoal) da regra matriz de incidência, pois cobrar tributo de empresa inexistente é o mesmo que não fazer a subsunção do fato à norma, pois o sujeito passivo do conseqüente normativo foi extinto, se incorporou a outra empresa, não se forma a relação jurídica entre a Fazenda Nacional e terceiro se a Receita Federal aponta a empresa inexistente como sujeito passivo.

Nestes termos, o erro quanto ao disposto no artigo 142 do CTN quanto ao sujeito passivo, macula de vício material o lançamento, violando o disposto no artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

(...)

Na tentativa de corrigir um erro grave pautado em vício material, a DRJ veio construir uma tese de vício formal que não se sustenta, pois fere preceitos gerais de direito.

Vejamos os fundamentos trazidos em Acórdão desse E. Tribunal, na qual acolho como fundamento desse julgado, devido sua precisão ao tratar da matéria, em caso idêntico ao ora julgado:

A relação processual esboça-se com a lavratura do auto de infração e completa se quando surge o contencioso, com a resistência da contribuinte à pretensão do Fisco.

Entretanto, se, uma das partes não tem capacidade de ser parte, ou seja, não é sujeito de direito, como no caso que motivou o lançamento anulado anteriormente por erro na identificação do sujeito passivo e que deu origem ao presente, efetuado contra quem seria o verdadeiro responsável pelo tributo devido, o vício que contaminou o renovado lançamento não pode ser considerado erro formal.

Pois, nessa definição de "vício formal", não cabe qualquer coisa que diga respeito ao erro na identificação do sujeito passivo. Trata-se de vício do ato jurídico de lançamento, que o invalida. Mas não se trata de vício de forma, porque não diz respeito ao modo ou meio como se exteriorizou (forma escrita ou oral; por meio de decreto, auto de infração, notificação, anotação, exigência oral, etc.) e sim ao destinatário do ato.

Ato que tem destinatário diverso do que deveria, qualquer que seja o motivo, é ato que não pode produzir efeitos em relação ao destinatário erradamente identificado, e em relação ao destinatário correto, é ato inexistente (trata-se á ato que não se praticou em relação a ele, e, portanto, para ele não existe juridicamente). O ato praticado contra o sujeito passivo erradamente identificado é completamente ineficaz contra o sujeito passivo correto. Nenhum efeito produz em relação ao terceiro e, neste caso, o sujeito passivo correto é terceiro, por não ser parte.

Atente-se ser para a definição de lançamento contida no art. 142 do Código Tributário Nacional como "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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (grifamos).

O art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado (item I).

A não qualificação ou a qualificação inadequada do sujeito passivo implica, segundo reiterada jurisprudência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a anulação da exigência fiscal.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o auto não possui requisito essencial exigido pela legislação, por trazer identificação errônea do sujeito passivo, e a falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.

Não se podendo sanear o lançamento, sem efetuar-se um novo lançamento, uma vez que nele deveria figurar como sujeito passivo a sucessora, que é responsável tributária pelos tributos devidos pela sucedida (art. 132 do CTN) e é titular, de fato, do

interesse contrário à pretensão do Fisco, não resta outra hipótese, senão a declaração de nulidade do ato de ofício.

No Direito Tributário o novo lançamento, feito contra o sujeito passivo certo, os prazos somente podem correr em relação ao novo ato. O lançamento anteriormente efetuado contra a sucedida, ou uma outra pessoa que não a nova autuada, gera prazos em relação a esta, não em relação ao lançamento novo.

Quanto ao fato de que o lançamento anulado foi efetuado com ciência do sujeito passivo, é necessário lembrar que o sujeito passivo errado, em cujo nome se fizera a citação administrativa ("notificação"), era CRATEUS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (extinta, por incorporação, antes do lançamento) e não a incorporadora CONSUB S.A.

Logo, esta não era parte e sim terceiro, naquela relação processual instaurada com o Auto de Infração anulado por erro na identificação do sujeito passivo. (Processo nº 15374.005275/2001-58, Acórdão nº 105-16.651, Julgado em 13 de setembro de 2007, Quinta Câmara do Conselho de Contribuintes, Rel. Conselheiro Irineu Bianchi)

Em razão dos fundamentos acima expostos, se houve erro material no lançamento ocorrido em face da empresa já extinta à época do lançamento, qual seja a CARBODERIVADOS, visto ter sido incorporada em 22/02/2007, e ocorrendo um novo lançamento em 03/07/2009, o IRPJ cobrado quanto ao período-base de 2003 decaiu com base no disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, visto que o fato gerador do IRPJ se dá em 31 de dezembro de cada ano, o que não se permite aplicar a decadência para o período-base de 2004.

C) MÉRITO

Por fim, quanto à cobrança do IRPJ, considerando que apenas em 2004 a empresa foi cientificada da cassação do benefício fiscal em março a abril de 2004, caberá aplicar a exigência fiscal a partir de janeiro de 2005, evitando, com isso, a surpresa ao contribuinte e o atendimento ao artigo 178 e 104 do CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Não vamos aqui discutir se a isenção concedida era validade ou inválida. Cabe a nós julgadores analisar se a extinção do benefício, embora com prazo certo e determinado, e sob o manto de determinadas condições, como forma de atender a segurança

jurídica e evitar a surpresa não poderia se sujeitar ao disposto no inciso III do artigo 104 do CTN.

Entendo que sim, seria uma forma de assegurar de um lado o direito do contribuinte até 31/12/2004, de outro lado atender o artigo 179 do CTN.

Isso porque, não há que se falar em direito adquirido ou ato jurídico perfeito no ato de reconhecimento do gozo do benefício fiscal, visto que estes podem ser revogados pelo Poder Público desde que atenda algumas condições legais, cabendo aos contribuintes que se virem prejudicados em realizar investimentos para se obter redução fiscal, e receber tamanha decisão repentina do Poder Público, ajuizar ação de reparação de danos em face da Fazenda Nacional. *In verbis*:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Da leitura sistemática dos arts. 1º, da MP nº2.199-14/2001, 1º a 3º, do Decreto nº 4.213/2002, 1º, da Lei nº 3.692/59,39, depreende-se pela impossibilidade de equiparação das áreas da extinta SUDENE e da sucessora ADENE, para efeito de gozo do benefício fiscal previsto na MPnº 2.199-14/2001.

A referida MP, no seu art. 1º, coloca a salvo as demais normas jurídicas regentes da matéria - diga-se: também aquelas que definem o âmbito de atuação da abolida SUDENE (Estados do Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia, zona do Estado de Minas Gerais situada no denominado "polígono das secas", Território de Fernando de Noronha e Municípios da região do Vale do Jequitinhonha, no Estado de Minas Gerais, e da região norte do Estado do Espírito Santo)-, bem como identifica, explicitamente, os beneficiários do incentivo, enquanto aqueles setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, na área de atuação da extinta SUDENE.

Na qualificação do que se considera empreendimento prioritário, para os fins da referida MP, adveio o Decreto nº 4.213/2002, que remeteu expressamente à área de atuação da extinta SUDENE, quando, naquela ocasião, já havia sido criada a ADENE. Destarte, se o legislador regulamentar pretendesse a igualação de âmbitos teria se referido à sobrevivente ADENE, e não teria feito menção reiterativa à finada SUDENE. Realce-se, em acréscimo, que nem todas as competências antes deferidas à SUDENE foram repassadas à ADENE, de modo que não se verifica mera relação de substitutividade.

É, portanto, lógico, que não se confundem as áreas da antiga SUDENE e da ADENE, não podendo ser acolhida essa alegação de identidade para justificar o deferimento do benefício fiscal a empresas situadas ao sul do Estado do Espírito Santo.

Entendo que afigura-se correta a postura da Administração que, ao perceber a ilegalidade, anulou os atos administrativos praticados pela extinta Inventariança da SUDENE, consubstanciados na concessão de Laudos Constitutivos.

In casu, observa-se que a empresa Recorrente é sediada no Município de Serra, localizado na Região Sul do Estado do Espírito Santo, cuja área só passou a integrar o pólo de desenvolvimento regional após a criação da ADENE - Agência de Desenvolvimento do Nordeste, em 02 de maio de 2001.

A despeito do meu entendimento acima, fato é que o caso exige do julgador e do Poder Público segurança jurídica, que somente vai ser percebida no ano seguinte à intimação do contribuinte quanto à cessação do benefício, que se deu em meados de 2004, portanto, apenas em 2005 é devido o IRPJ cobrado, sem a multa de ofício, conforme exposto no presente voto.

Diante do exposto, conheço do Recurso de Ofício para no mérito NEGAR-LHE provimento, mantendo a decisão da DRJ na parte que tratou da ausência de multa de ofício, e conheço do Recurso Voluntário, para RECONHECER a decadência do período de 2003, termos do voto acima, bem como no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO para cancelar o lançamento quanto aos fatos geradores de 2003 e 2004.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator