



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº 15586.000719/2005-05
Recurso nº 155.855 Voluntário
Matéria IRPJ - Exs.: 2003 a 2005
Acórdão nº 107-09.544
Sessão de 12 de Novembro de 2008
Recorrente MIZU S.A
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

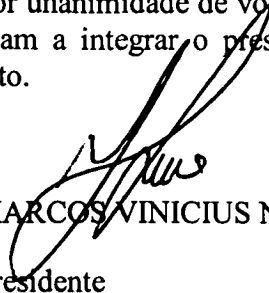
Exercício: 2003, 2004, 2005

IRPJ. ISENÇÃO PARCIAL. CANCELAMENTO POR ALTERAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. EFEITOS FUTUROS, EXCLUSIVAMENTE.

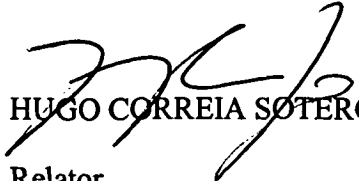
Motivado o ato de “anulação” por não estar localizado o empreendimento desenvolvido pela Recorrente no âmbito de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), consiste o ato, em verdade, em alteração da interpretação acerca dos beneficiários das isenções parciais, tendo efeitos exclusivamente para o futuro. Cancelamento da exigência fiscal erigida em descon sideração da isenção parcial em relação a fatos geradores ocorridos em momento anterior a decisão irre cor rível exarada pela DRJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por,
MIZU S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Luiz Martins Valero fará declaração de voto.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


HUGO CORREIA SOTERO
Relator

Formalizado em: 16 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Selene Ferreira de Moraes (Suplentes Convocadas) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausentes, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração que formalizou exigência de adimplemento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, em face do não reconhecimento de incentivo fiscal de redução previsto para contribuintes localizados no âmbito de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

Narra a autuação que a Recorrente, nos termos do Decreto nº. 4.213/2002, requereu o reconhecimento do direito à redução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e adicionais não restituíveis, conforme disposto na Instrução Normativa nº. 267, de 23 de novembro de 2002, requerimento este instruído com os Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002 expedidos pelo Ministério da Integração Nacional, que atestavam o atendimento do requisito legal para concessão do incentivo, qual seja, “implantação de empreendimento industrial na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE)”.

Em 28/07/2003 foi expedido o Parecer SEORT nº. 997/2003 propondo ao Delegado da Receita Federal em Vitória (ES) o reconhecimento do direito do contribuinte à redução do IRPJ, sendo expedido despacho decisório reconhecendo o direito da Recorrente ao incentivo, despacho este emitido com esteio nos referidos laudos constitutivos expedidos pelo Ministério da Integração Regional.

Em 23/12/2003 a Inventariança Extrajudicial da SUDENE enviou à Delegacia da Receita Federal de Vitória (ES) o Ofício nº. 1.438/2003, informando o cancelamento dos Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002, por falta de amparo legal, o que determinou a expedição de novo despacho decisório do Degelado da Receita Federal de Vitória (ES) cancelando, em 05/03/2004, o benefício.

Em 19 de julho de 2004 a Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE) enviou o Ofício nº. 557/2004 comunicando à Delegacia da Receita Federal de Vitória (ES) a expedição da Portaria nº. 079/2004 tornando sem efeito a anulação dos Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002. Em 23/12/2004, informou a ADENE que o recurso da Recorrente fora improvido, de modo anular os Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002. Em 17/06/2005, a

Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro (RJ) lavrou o acórdão nº. 7.828/2005 indeferindo a manifestação de inconformidade do contribuinte, ou seja, manteve o decidido no Despacho Decisório com base no Parecer SEORT nº. 337/2004, que não reconheceu o direito à redução do IRPJ pleiteada pelo contribuinte (fls. 84 a 90).

O lançamento de ofício (fls. 418-424) abarcou fatos geradores ocorridos nos anos de 2002, 2003 e 2004, sendo exigido o Imposto de Renda Pessoa Jurídica sem a consideração da redução outorgada.

Impugnação ao lançamento às fls. 426-453, nestes termos: (i) a anulação da concessão do benefício fiscal pela DRF/ES ocorreu enquanto eram plenamente válidos os Laudos Constitutivos 0228 e 0229/2002, sendo que somente em 23.12.2004 a ADENE se pronunciou definitivamente sobre a questão; (ii) a Receita Federal somente proferiu decisão irreversível em 16.06.2005, desta forma seria incabível ser lançado fatos geradores anteriores essa data; (iii) ainda se encontra pendente de análise pedido de manutenção do benefício fiscal no Ministério da Fazenda; (iv) a anulação do despacho decisório concessivo do benefício e todos os demais atos praticados pela DRF/ES até a anulação definitiva dos Laudos pela ADENE são nulos de pleno direito; (v) estar incluído o empreendimento na zona de influência da extinta SUDENE, sendo ilegítimo o cancelamento do benefício; (vi) impossibilidade de extinção do benefício com efeitos retroativos.

O lançamento foi julgado procedente em todos os seus termos pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, sendo a decisão assim ementada:

“NÃO RECONHECIMENTO DE INCENTIVO-SUDENE.

Não reconhecido o direito ao benefício fiscal de redução do IRPJ e adicionais não restituíveis, há que se cobrar o IRPJ incidente sobre o período.

Lançamento Procedente”.

Recurso voluntário do contribuinte às fls. 482-507, reproduzindo as razões de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro - HUGO CORREIA SOTERO, Relator.

Recurso tempestivo. Preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade.

Constata-se da narrativa dos fatos que redundaram na formalização do lançamento de ofício em discussão, ter a Recorrente obtido, em decorrência dos Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002 expedidos pelo Ministério da Integração Nacional, que

atestavam a implantação de empreendimento industrial na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), benefício fiscal consistente na redução do IRPJ e adicionais não restituíveis.

A concessão do benefício fiscal restou consubstanciada em despacho decisório específico da Delegacia da Receita Federal de Vitória (ES), vinculado o referido despacho decisório às constatações inscritas nos Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002.

Consoante se infere do Termo de Verificação Fiscal, os aludidos Laudos Constitutivos foram anulados pela ADENE, sendo restabelecidos seus efeitos pela Portaria nº. 079/2004, com a conseqüente reabertura do procedimento administrativo de aferição da legitimidade daqueles Laudos, que, por fim, foram definitivamente anulados por aquela Agência em 23/12/2004.

Ademais, conforme antedito no relatório somente em 17/06/2005, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro (RJ) lavrou o acórdão nº. 7.828/2005 indeferindo a manifestação de inconformidade do contribuinte, ou seja, manteve o decidido no Despacho Decisório com base no Parecer SEORT nº. 337/2004, que não reconheceu o direito à redução do IRPJ pleiteada pelo contribuinte (fls. 84 a 90)

Sustenta a Recorrente que a eficácia dos Laudos Constitutivos nºs. 0228 e 0229/2002 perdurou até 17/06/2005. sendo anulados de forma irrecorrível pela 6 Turma da DRJ do Rio de Janeiro.

O âmbito de cognição deste recurso restringe-se à aferição dos limites temporais da exigência fiscal consubstanciada no auto de infração objurgado, especificamente se é possível emprestar à anulação dos Laudos Constitutivos eficácia *ex tunc*.

A primeira questão a considerar é que a anulação definitiva dos Laudos Constitutivos somente ocorreu em 17.06.2005, tendo eficácia plena até essa data.

O segundo aspecto a considerar é o motivo da “anulação” dos laudos constitutivos, de modo a apurar os efeitos que decorrem do ato de retiro, se *ex tunc*, extinguindo-se todas as relações jurídicas *ab ovo*, ou se *ex nunc*, tendo efeitos somente a partir da formalização do ato. Em síntese, essencial descortinar se o ato praticado constitui anulação (retirada do ato anterior por vício de legalidade) ou revogação (retirada por alteração dos critérios de concessão).

Versando acerca da possibilidade de desconstituição dos atos administrativos, assente o entendimento doutrinário de que tal desconstituição pode ser realizada, basicamente, através de dois institutos: a invalidação e a revogação.

Em que pese a aparente similitude entre os dois institutos – ambos se destinam a retirar a eficácia de atos jurídicos administrativos – têm estes fundamentos absolutamente distintos: (a) pela invalidação, opera-se a retirada do ato administrativo do mundo jurídico em razão da verificação da sua inadequação a determinado modelo normativo cogente, de necessária observação quando da edição do ato; (b) já pela revogação, perpetra-se a “cassação” do ato administrativo em função de questões de mérito, de interesse público, entendendo o agente administrativo, em que pese a plena validade do ato, não mais se adequar o mesmo às finalidades para consecução das quais foi editado:

“A verdade, é que o instituto da revogação deve repousar no princípio da necessidade da perene correspondência da ação administrativa ao interesse público.”

(José Cretella Júnior. Direito Administrativo do Brasil. Vol. III (Atos e Contratos Administrativos), Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1961, pág. 234).

Refere-se a revogação, assim, apenas e tão-somente a atos administrativos válidos, expedidos em perfeita observância dos modelos normativos aplicáveis, de modo a impedir que a permanência destes no mundo jurídico embarquem a obtenção das finalidades originalmente traçadas.

São os atos administrativos, em regra, dotados de estabilidade, expedidos dentro de uma perspectiva de definitividade, somente podendo ser anulado quando verificada absoluta incompatibilidade de sua forma ou conteúdo com os balizamentos definidos na legislação de regência e revogados em face de sensível alteração da situação fática, capaz tal alteração de fazer cambiar a valoração do interesse público anteriormente realizada.

Sabe-se que os atos administrativos estão sujeitos a dupla sindicabilidade, podendo ser revistos (por vícios de legalidade) tanto pelo Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, da Constituição Federal), como pela própria Administração.

Tal revisão, em que pese possível, deve ser processada nos termos da lei, não sendo possível à Administração, em respeito aos princípios da segurança jurídica e da estabilidade das relações, promover, ao seu alvedrio, a alteração do conteúdo dos atos administrativos em detrimento da situação jurídica do administrado.

A restrição se torna mais séria no âmbito das relações tributárias (atingidas com maior vigor pelo princípio da estrita legalidade); nesse campo, a alterabilidade dos atos administrativos somente se faz possível em casos especialíssimos, expressamente estabelecidos em lei.

A Administração Pública – assim como todos os outros Poderes que compõem o Estado – dirige sua atividade à satisfação de interesses públicos especificados em lei; trata-se (a atuação estatal) de atividade completamente subordinada aos interesses públicos.

Define-se o atuar estatal como atividade teleológica, dirigida à obtenção de determinado escopo, este previamente traçado pela lei com vistas ao atendimento de uma finalidade pública.

Alumiam-se como traços marcantes da atividade administrativa, assim, a subordinação ao interesse público e a plena sujeição aos ditames normativos (princípio da estrita legalidade em matéria administrativa):

*“A administração pública, porém, pelo que vimos expondo, pode e deve ser conceituada como a **atividade subalterna e instrumental** exercitada pelo Estado (ou por quem lhe faça as vezes), expressiva do poder público, realizada sob a lei ou para dar aplicação estritamente vinculada a norma constitucional, como atividade emanadora de atos complementares dos atos de produção jurídica primários ou originários, sujeita a dupla sindicabilidade jurídica e dirigida à*

concretização das finalidades estabelecidas no sistema jurídico positivo.”

(Paulo Modesto. “Função Administrativa”. Revista Trimestral de Direito Público. nº. 02/1993, Malheiros: São Paulo p. 224).

“Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.

Michel Stassinopoulos, em fórmula sintética e feliz, esclarece que, além de não poder atuar contra legem ou praeter legem, a Administração só pode agir secundum legem. Aliás, no mesmo sentido é a observação de Alessi, ao averbar que a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza.”

(Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo. 9ª ed., Malheiros: São Paulo, 1997, pp. 59-60).

Nessa esteira de raciocínio, somente se afiguram válidos os atos administrativos produzidos no intuito de obtenção da finalidade e de acordo com os requisitos (de conteúdo de forma) estabelecidos na norma de regência.

Mira o legislador, quando da produção do ato normativo, a concretização de determinado valor, competindo ao administrador, nos rígidos termos da lei, levar a efeito a prática dos atos materiais para tanto necessários:

“A ordenação normativa propõe uma série de finalidades a serem alcançadas, as quais se apresentam, para quaisquer agentes estatais, como obrigatórias. A busca destas finalidades tem o caráter de dever (antes do que ‘poder’), caracterizando uma função, em sentido jurídico.

Em direito, esta voz função quer designar um tipo de situação jurídica em que existe, previamente assinalada por um comando normativo, uma finalidade a cumprir e que deve ser obrigatoriamente atendida por alguém, mas no interesse de outrem, sendo que, este sujeito – o obrigado – para desincumbir-se de tal dever, necessita manejar poderes indispensáveis à satisfação do interesse alheio que está a seu cargo prover.”

(Celso Antônio Bandeira de Mello. Discrecionabilidade e Controle Jurisdicional. 2ª ed., Malheiros: São Paulo, 1998, p.13)

Há, nesse soar, relação indissociável entre o conteúdo do ato administrativo e a finalidade pública almejada pelo legislador; somente é legítimo o ato quando se verifica a plena e completa adequação de seu conteúdo e o escopo legal.

Decorre do completo assujeitamento do ato administrativo à moldura normativa a necessidade de serem atendidas, quando da sua produção, todas as exigências veiculadas na norma de regência, mormente no que toca à capacidade (competência) do agente; à forma (formalidade); à motivação; e, à causa.

Para anulação dos atos administrativos, hipótese que se considera, estes devem ter sido praticados por agente incompetente, não terem observado a forma prescrita em lei, possuírem motivação inadequada aos objetivos legais ou derivarem-se de suporte fático inapropriado.

No caso, foi motivado o ato de “anulação” por não estar localizado o empreendimento desenvolvido pela Recorrente no âmbito de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), consistindo, em verdade, em alteração da interpretação acerca dos beneficiários das isenções parciais, antes entendidos como todos aqueles localizados na área de atuação da Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENE) – que abarca todo Estado do Espírito Santo – e, após determinação de revisão dos benefícios concedidos, somente aqueles localizados na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

Em verdade, o cancelamento (“anulação”) dos Laudos Constitutivos emitidos em favor da Recorrente decorreram do entendimento de que o pedido de concessão de benefício fiscal deveria ter sido analisado com esteio na regra do art. 1º da Medida Provisória nº. 2.058/2000, reeditada pela última vez através da Medida Provisória nº. 2.199-14/2001, e não com base na área de atuação da ADENE, definida pelo art. 2º da Medida Provisória nº. 2.156-5/2001.

Tratando-se de alteração de interpretação, não se está diante de ato de anulação:

“Observamos, neste ponto, que a mudança de interpretação de norma ou de orientação administrativa não autoriza a anulação dos atos anteriores praticados, pois tal circunstância não caracteriza ilegalidade, mas simples alteração de critério da Administração, incapaz de invalidar situações jurídicas regularmente constituídas”

(Hely Lopes Meirelles. Direito Administrativo Brasileiro. 17ª. Ed., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 187)

Não se tratando de anulação, seus efeitos são meramente prospectivos, mantendo-se inalterada a situação jurídica do contribuinte até sua edição.

Para além, a impossibilidade de retroação dos efeitos do cancelamento dos Laudos Constitutivos expedidos em favor da Recorrente decorre da completa sujeição da Administração aos princípios da segurança jurídica e da boa-fé do contribuinte.

Por fim, é fundamental destacar que o Decreto 4.213, de 26 de Abril de 2006 deslinda de forma clara e objetiva quaisquer dúvidas acerca do início do prazo de cancelamento desse ato, bem com a impossibilidade de sua retroatividade. Vejamos o texto legal:

“Art.3º O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da

Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.

§1º O chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da respectiva apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§2º Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecurável, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida.

§3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§4º Torna-se irrecurável, na esfera administrativa, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que denegar o pedido.

§5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

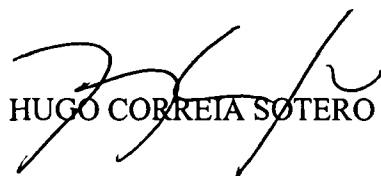
Pela simples leitura do §2º do texto legal acima, pode-se facilmente concluir que somente com a decisão irrecurável é que o contribuinte perderá o pleno gozo do benefício.

Ademais, por força do §4º a decisão irrecurável é aquela proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, desta forma, no caso concreto a aludida decisão somente foi lavrada em 17.06.2005, portanto posterior aos fatos geradores constantes do Auto de Infração.

Outrossim, destaque que o §6º é taxativo ao afirmar que eventual cobrança não poderá alcançar as parcelas em que o contribuinte esteja em pleno gozo do incentivo.

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento, de modo a considerar indevida a exigência integral de IRPJ da Recorrente por força da consideração de fatos geradores ocorridos em momento anterior à decisão irrecurável proferida pela DRJ no Acórdão 7828 de 17 de junho de 2005.

Sala das Sessões - DF, em 12 de Novembro de 2008


HUGO CORREIA SOTERO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro – LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Minha discordância em relação à argumentação do Relator dá-se nos pontos em que ele parece sustentar que o incentivo fiscal está atrelado às decisões do órgão de desenvolvimento regional. Não está. A competência para a análise dos pleitos e concessão de incentivos fiscais regionais, embora sejam exigidos laudos constitutivos dos órgãos técnicos, é e sempre foi, por disposição legal, da Receita Federal.

Como já votei em caso anterior, o mérito em litígio não está em aspectos ligados aos requisitos para fruição do incentivo, quanto ao enquadramento do empreendimento em si, mas tão somente quanto a questões relativas aos aspectos espacial e temporal do favor fiscal.

Necessário fazer um histórico da legislação envolvida:

Dispõe a Lei nº 9.690/98, regulamentada pelo Decreto nº 2.885/98:

Dispõe sobre a inclusão do Vale do Jequitinhonha do Estado de Minas Gerais e de Municípios da região norte do Estado do Espírito Santo na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Para os efeitos da Lei nº 3.692, de 15 de dezembro de 1959, é o Poder Executivo autorizado a incluir na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, os Municípios de Almenara, Araçuaí, Bandeira, Berilo, Cachoeira do Pajeú, Capelinha, Carai, Carbonita, Chapada do Norte, Comercinho, Coronel Murta, Couto Magalhães de Minas, Datas, Diamantina, Divisópolis, Felício dos Santos, Felisburgo, Francisco Badaró, Itamarandiba, Itaobim, Itinga, Jacinto, Jequitinhonha, Joáima, Jordânia, Malacacheta, Mata Verde, Medina, Minas Novas, Montezuma, Novo Cruzeiro, Padre Paraíso, Palmópolis, Pedra Azul, Rio do Prado, Rio Vermelho, Rubim, Salto da Divisa, Santa Maria do Salto, Santo Antônio Jacinto, Senador Modestino Gonçalves, São Gonçalo do Rio Preto, Serro, Turmalina, Virgem da Lapa, da região do Vale do Jequitinhonha, no Estado de Minas Gerais; e os Municípios de Baixo Guandu, Colatina, Linhares, Marilândia, Rio Bananal, São Domingos do Norte, Pancas, Sooretama, Alto Rio Novo, Águia Branca, São Gabriel da Palha, Vila Valério, Jaguaré, Mantenópolis, Barra de São Francisco, Vila Pavão, Água Doce do Norte, Nova Venécia, São Mateus, Conceição da Barra, Boa Esperança, Pinheiros, Ecoporanga, Ponto Belo, Montanha, Mucurici e Pedro Canário, da região norte do Estado do Espírito Santo.

Em 03 de maio de 2001 foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) a Medida Provisória nº 2.145/2001, que extinguiu a SUDAM e a SUDENE e criou a Agência de Desenvolvimento da Amazônia - ADA e a Agência de Desenvolvimento do Nordeste - ADENE, cujo art. 22 incluiu no Plano de Desenvolvimento do Nordeste todo o estado do Espírito Santo e as regiões e Municípios do Estado de Minas Gerais de que tratam as Leis nºs

1.348, de 10 de fevereiro de 1951, 6.218, de 7 de julho de 1975, e 9.690, de 15 de julho de 1998.

Referida Medida Provisória dispunha em seus arts. 21 e 22:

Seção I - Do Plano de Desenvolvimento do Nordeste

Art. 21. *O Plano de Desenvolvimento do Nordeste será plurianual e obedecerá às diretrizes gerais da política de desenvolvimento regional.*

Art. 22. *O Plano de Desenvolvimento do Nordeste abrange os Estados do Maranhão, Ceará, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia, Espírito Santo e as regiões e Municípios do Estado de Minas Gerais de que tratam as Leis n.ºs 1.348, de 10 de fevereiro de 1951, 6.218, de 7 de julho de 1975, e 9.690, de 15 de julho de 1998.*

Referidos dispositivos, a partir da Medida Provisória nº 2.146-2/01 (reedição da MP nº 2.145/2001), passaram a integrar os arts. 1º e 2º, com a mesma redação:

Art. 1º *O Plano de Desenvolvimento do Nordeste será plurianual e obedecerá às diretrizes gerais da política de desenvolvimento regional.*

Art. 2º *O Plano de Desenvolvimento do Nordeste abrange os Estados do Maranhão, Ceará, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia, Espírito Santo e as regiões e os Municípios do Estado de Minas Gerais de que tratam as Leis n.ºs 1.348, de 10 de fevereiro de 1951, 6.218, de 7 de julho de 1975, e 9.690, de 15 de julho de 1998.*

A partir da Medida Provisória nº 2.156-3/2001 (ainda reedição da MP nº 2.145/2001), referidos artigos tiveram sua redação ampliada, assim (grifamos):

Art. 1º *O Plano de Desenvolvimento do Nordeste será plurianual e obedecerá às diretrizes gerais da política de desenvolvimento regional.*

Art. 2º *O Plano de Desenvolvimento do Nordeste abrange os Estados do Maranhão, Ceará, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia, Espírito Santo e as regiões e os Municípios do Estado de Minas Gerais de que tratam as Leis n.ºs 1.348, de 10 de fevereiro de 1951, 6.218, de 7 de julho de 1975, e 9.690, de 15 de julho de 1998, bem como os Municípios de Águas Formosas, Ataléia, Bertópolis, Campanário, Carlos Chagas, Catuji, Crisólita, Franciscópolis, Frei Gaspar, Fronteira dos Vales, Itaipé, Itambacuri, Ladainha, Maxacalis, Nanuque, Novo Oriente de Minas, Ouro Verde de Minas, Pavão, Pescador, Poté, Santa Helena de Minas, Serra dos Aimorés, Setubinha, Teófilo Ottoni e Umburatiba, pertencentes ao Vale do Mucuri.*

O incentivo de redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração, foi instituído, para vigorar a partir do ano-calendário de 2000, pela Medida Provisória nº 2.058/2000 e era passível de ser deferido às pessoas jurídicas com projeto de instalação, ampliação, modernização ou



diversificação de empreendimentos nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM. Referida Medida Provisória foi sucessivamente reeditada.

Até a reedição de nº 2.128-09/2001, publicada no DOU de 27.04.2001, o incentivo continuava a ser referido às áreas de atuação da SUDENE e SUDAM, pois esses órgãos só viriam a ser extintos em 03 de maio de 2001, data de publicação da Medida Provisória nº 2.145/2001.

Assim, na reedição de nº 2.128-10/2001, publicada em edição extra do DOU de 26 de maio de 2001, dispunha o seu art. 1º:

Art. 1º 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 aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste-SUDENE e Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia-SUDAM, terão direito à redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração.

Essa redação permaneceu até a última reedição da Medida Provisória de nº 2.199-14/2001, publicada no DOU de 27.08.2001, ainda em tramitação no Congresso Nacional.

Releva destacar que essa última reedição da Medida Provisória do Incentivo foi publicada no mesmo dia (27.08.2001) em que publicada a reedição da Medida Provisória que extinguiu a SUDENE e a SUDAM, sob nº 2.156-5/2001.

A Medida Provisória de extinção da SUDENE e criação da ADENE, e que incluía o estado do Espírito Santo no âmbito de atuação da ADENE, só veio a ser revogada com a edição da Lei Complementar nº 125/2007, publicada no DOU em 04.01.2007, que recriou a SUDENE, cujo art. 2º assim dispõe:

Art. 2º A área de atuação da Sudene abrange os Estados do Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia e as regiões e os Municípios do Estado de Minas Gerais de que tratam as Leis nºs 1.348, de 10 de fevereiro de 1951, 6.218, de 7 de julho de 1975, e 9.690, de 15 de julho de 1998, bem como os Municípios de Águas Formosas, Angelândia, Aricanduva, Arinos, Ataléia, Bertópolis, Campanário, Carlos Chagas, Catuji, Crisólita, Formoso, Franciscópolis, Frei Gaspar, Fronteira dos Vales, Itaipé, Itambacuri, Jenipapo de Minas, José Gonçalves de Minas, Ladainha, Leme do Prado, Maxacalis, Monte Formoso, Nanuque, Novo Oriente de Minas, Ouro Verde de Minas, Pavão, Pescador, Ponto dos Volantes, Poté, Riachinho, Santa Fé de Minas, Santa Helena de Minas, São Romão, Serra dos Aimorés, Setubinha, Teófilo Otoni, Umburatiba e Veredinha, todos em Minas Gerais, e ainda os Municípios do Estado do Espírito Santo relacionados na Lei nº 9.690, de 15 de julho de 1998, bem como o Município de Governador Lindenberg.

7
10

Parágrafo único. Quaisquer municípios criados, ou que venham a sê-lo, por desmembramento dos entes municipais integrantes da área de atuação da Sudene de que trata o caput deste artigo, serão igualmente considerados como integrantes de sua área de atuação.

Neste ponto já é possível ressaltar as duas primeiras questões que compõe o cerne do litígio, no mérito, e que precisam ser superadas para, se necessário, ingressar em outro tormentoso ponto - os efeitos da posterior revogação do ato individual concessivo do incentivo fiscal:

- O incentivo fiscal de redução do imposto de renda e adicionais deferido pela Medida Provisória nº 2.058/2000 aos empreendimentos localizados na área de abrangência da então SUDENE e, após a extinção desta, na área de abrangência da extinta SUDENE (área que não abrangia o município do Espírito Santo onde está localizada a recorrente), alcançava os empreendimentos localizados na área de atuação da posteriormente criada ADENE (está sim, compreendendo todo o estado do Espírito Santo) ?

- Por que o legislador, ao reeditar a Medida Provisória nº 2.058/2000, em 26.05.2001, sob nº 2.128-10/2001, fez referência à área de atuação da extinta SUDENE, e não à área de atuação da ADENE que já havia sido criada em 03.05.2001 pela Medida Provisória nº 2.145/2001, fato que se repetiu até as últimas edições, em 27.08.2001, de cada uma das referidas Medidas Provisórias ?

Claro que a inclusão de uma área em “Planos de Desenvolvimento Regional” ou no âmbito de atuação de órgão regulador/administrador dos referidos planos só pode ter como objetivo a concessão de incentivos/benefícios fiscais às empresas nela instaladas; mas, contraditoriamente, o incentivo fiscal de redução do imposto de renda a que se refere a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, foi, literalmente e especificamente, destinado às empresas sediadas na área de atuação da extinta SUDENE, que não contemplava o município de localização da recorrente. Essa contradição do legislador provisório persistiu em todas as reedições da Medida Provisória 2.058, publicadas a partir da criação da ADENE.

Ao julgador, em matéria de benefício fiscal, cabe a interpretação restritiva da legislação e, por isso, não acolho a pretensão da recorrente no sentido de que toda a área de atuação da ADENE estava contemplada com o benefício fiscal de redução do imposto de renda deferido à área de atuação da extinta SUDENE.

Também não dou acolhida ao argumento da apelante de que a anulação levada a efeito pela Receita Federal deixou de surtir efeitos em face de Decisões posteriores tomadas no âmbito da SUDENE/ADENE e do Tribunal de Contas da União, pois, como dito no início, a competência para o reconhecimento de Incentivos Fiscais relativos ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é da Receita Federal a quem cabe interpretar a legislação concessiva, cujos procedimentos estavam disciplinados na Instrução Normativa SRF nº 217/2002, hoje consolidada na Instrução Normativa SRF nº 267/2002.

Não obstante, é inegável que a convivência das duas Medidas Provisórias semeou dúvidas razoáveis de interpretação, o que levou autoridades de distintos órgãos governamentais à manifestação favorável pela concessão do benefício à recorrente.

Assim, não se pode taxar de ilegal o ato concessivo. Nem mesmo em erro incorreu a autoridade da administração tributária. Houve sim interpretação da legislação

vigente à época em favor do contribuinte que, depois, se revelou equivocada. E é sob essa ótica que devem ser analisados os argumentos da recorrente contra a retroatividade da sua anulação.

Dispõe Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(...)

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:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

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

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

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 cumpria 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.



Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

(...)

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. 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.

Dispõe a Súmula 544 do STF

"Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas"

Dispõe a Lei nº 9.784/99:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

(...)

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

(...)

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - não agir de modo temerário;

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

(...)

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Como dito, em face da razoável dúvida instalada pela convivência das duas Medidas Provisórias, fato reconhecido até pelo Tribunal de Contas da União no Acórdão resultante do julgamento do Pedido de Reexame nos autos do Processo TC 014-387/2004-3, não se pode taxar de ilegal ou expedido com erro o ato concessivo do incentivo, posteriormente anulado. Por isso não se pode cogitar da aplicação da primeira parte do art. 53 da Lei nº 9.784/99.

Poder-se-ia cogitar da aplicação da norma inserta no art. 155 do CTN, recordando:

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.

(...)

Entretanto tanto o órgão regulador/administrador dos incentivos, quanto o órgão encarregado da sua concessão, à vista da legislação então vigente, reconheceram ativa e taxativamente que a recorrente fazia jus ao favor fiscal.

Não se pode olvidar o fato de que não se trata de simples moratória individual. Trata-se de benefício fiscal com contrapartida onerosa por parte da empresa beneficiada, que, em momento algum, face a tudo quanto consta dos autos, teria agido de má fé ou com simulação. Pelo contrário, acreditou que fazia jus ao incentivo e cumpriu tudo quanto lhe foi exigido.

Também não é o caso de aplicação do art. 178 do Código Tributário Nacional e, por consequência, da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, pois não estamos diante de revogação de benefício por decisão política ou administrativa. Trata-se, claramente, de mudança de interpretação jurídica por parte do órgão encarregado da concessão do incentivo, que requer a aplicação das disposições do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Com efeito, ao apurar o imposto de renda dos anos-calendário envolvidos, cuja modalidade de lançamento é por homologação, o contribuinte efetuou-os pautando-se em critérios e diretrizes ditados pela própria administração tributária, ou seja, com a redução de 75% (setenta e cinco por cento). Revendo os lançamentos, de ofício, a administração tributária aplica novo critério jurídico: cálculo do imposto, sem a redução.

Temos então, com todas as luzes, modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, o que requer a aplicação da limitação a que alude a parte final do CTN.

Ainda que assim não fosse, há outro ponto da legislação difícil de ser refutado afastado. Com efeito, dispõe o Decreto nº 4.213/2002:

Art. 3º O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.

§ 1º O chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da respectiva apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§ 2º Expirado o prazo indicado no § 1, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecorrível, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida.

§ 3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§ 4º Torna-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que denegar o pedido.

§ 5º Na hipótese do § 4, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§ 6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

Ora, se aquele que tem seu pedido indeferido tempos depois está resguardado da exigência retroativa do imposto que deixou de ser pago em virtude do benefício fiscal, mais resguardado está aquele que só utilizou o incentivo após o deferimento do seu pedido, caso dos autos.

Em caso anterior em que fui Relator, o contribuinte foi cientificado, no decorrer do ano-calendário de 2004, do Despacho Decisório que cancelou a concessão anterior. Preferindo buscar proteção judicial contra tal ato, mostrou-se devidamente cientificado da mudança de critério jurídico por parte da administração tributária, havendo, a partir desse ano-calendário, a necessidade de observância do novo critério jurídico. Validei, portanto o lançamento referente ao ano-calendário de 2004, pois a forma de apuração era anual.

No caso em exame, segundo o Relator, somente no ano-calendário de 2005 deu-se a definitividade da decisão administrativa de cancelamento da concessão anterior.

Assim, acompanho o Relator pelas conclusões quanto à impossibilidade de exigências retroativas ao ano-calendário da ciência e efetividade do cancelamento dos incentivos fiscais.

Sala das Sessões – DF em 12 de novembro de 2008.


LUIZ MARTINS VALERO